Cuvânt înainte

Această lucrare este publicată în memoria autoarei, ***conf.univ. dr. DOINA MARIA ROBU****, prodecan al Facultăţii de Ştiinţe Economice şi Administraţie Publică din cadrul Universităţii "Ştefan cel Mare" Suceava.*

Din dorinţa de-a duce pe meleagurile Republicii Moldova şcoala modernă de ştiinţe economice, ***DOINA MARIA ROBU*** *şi-a pierdut viaţa într-un* ***"stupid"*** *accident de circulaţie, strivită de un autobuz cu poliţişti, într-o intersecţie cu maximă vizibilitate. Împreună cu ea au murit şi prof. univ.dr.* ***ROMUL VANCEA****-decan, lector univ. dd.* ***FLORIN-GEORGE IANCU*** *– şef catedră informatică,* ***NICOLAE POPOVICI****- şofer.*

Mult prea devreme plecată dintre noi, la numai 40 ani, ***DOINA MARIA ROBU*** *a încercat să rezolve într-o viziune creativă şi originală o problematică complexă şi de actualitate din domeniul contabilităţii.*

Sper că, parcurgând paginile ce urmează, cititorul va reuşi să-şi formeze o imagine completă asupra scopului urmărit.

De asemenea, cred că, această lucrare va fi de folos celor ce păşesc în tainele contabilităţii, chiar dacă în ultimul timp au apărut modificări în legislaţia de specialitate.

ISBN 973 – 9408 – 11 - 7

CUPRINS

Cuvânt înainte 0

CUPRINS 1

Moto: 4

Prefață 5

CAPITOLUL I 6

ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII ÎN COMERȚ ŞI TURISM 6

1.1 Profilul de activitate al societăților de comerț – turism şi implicațiile sale în organizarea contabilității 6

1.2.Principiile contabilității generale 10

1.3 Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului şi turismului 12

1.4. Structuri patrimoniale proprii activității 14

de comerț şi turism 14

CAPITOLUL II 20

EVALUAREA STOCURILOR ŞI MIŞCĂRII MĂRFURILOR 20

2.1. Principii şi metode de evaluare 20

2.2. Structuri de prețuri 29

CAPITOLUL III 33

CONTABILITATEA COMERȚULUI INTERIOR 33

3.1. Generalități privind contabilitatea în comerțul interior 33

2.2. Modalități de circulație a mărfurilor 36

3.3. Metode de evidență operativă şi analitică a stocurilor de mărfuri 38
3.3.1. Metoda cantitativ - valorică..... 39
3.3.2. Metoda operativ - contabilă sau pe solduri 42
3.3.3. Metoda centralizatoarelor de intrare - ieşire 43
3.3.4. Metoda global - valorică 43
3.4. Contabilitatea comerțului cu ridicata 45
3.5. Contabilitatea comerțului cu amănuntul 51
3.6. Contabilitatea mărfurilor vândute în regim de consignație..... 59
3.7. Contabilitatea mărfurilor vândute cu plata în rate 61
CAPITOLUL IV 66
CONTABILITATEA COMERȚULUI EXTERIOR..... 66
4.1.Contabilitatea exportului de mărfuri 66
4.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu..... 66
4.1.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere 66
4.1.1.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial 75
4.1.1.2.1.Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt 78
4.1.1.2.2.Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung 83
4.1.1.3. Contabilitatea provizioanelor specifice exportului de mărfuri pe cont propriu 89
4.1.2.1. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision cu încasare la vedere 92
4.2.2.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision pe credit comercial 97

4.2. Contabilitatea importului de mărfuri 104
4.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu 104
4.2.1.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere 104
4.2.1.2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial 111
4.2.1.3. Contabilitatea provizioanelor specifice importului de mărfuri pe cont propriu 121
4.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri în comision 123
4.2.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere 123
Import de mărfuri în comision cu plata la vedere 128
4.2.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial 129
CAPITOLUL V 137
CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE TURISM 137
5.1. Conținutul şi trăsăturile activității de turism 137
5.2.Contabilitatea operațiilor din turismul intern 148
5.2.1. Generalități privind activitatea de turism intern 148
5.2.2. Producția laboratoarelor de cofetărie - patiserie 152
5.2.3. Activitatea de cazare şi alte prestări de servicii în unitățile de turism 156
5.3.Contabilitatea operațiilor din activitatea de turism internațional 163
Bibliografie 166

Moto:

"Există în vremuri de mare densitate, cum sunt cele de azi, o supremă valoare din care omul îşi face hrana zilnică: informaţia".

Constantin Noica - *Formă, formare, informare*, 1944

Prefață

Informația contabilă deține un rol important în procesul de conducere a întreprinderilor din comerț şi turism. În concordanță cu necesitatea şi rolul acesteia în luarea deciziilor operative, în cuprinsul lucrării s-au reunit într-un tot coerent conceptele fundamentale, metodele şi procedeele de lucru aplicabile atât în comerțul interior, cât şi în comerțul exterior şi turism.

Lucrarea **Contabilitate în comerț şi turism** este menită să acopere în primul rând necesitățile de informare şi de documentare ale studenților pentru o disciplină concretă din planurile lor de învățământ, dar, în egală măsură, această lucrare poate fi utilă tuturor celor interesați de cunoaşterea problematicii organizării şi conducerii contabilității în unitățile patrimoniale specializate în acest domeniu de activitate.

Autoarea

CAPITOLUL I

ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII ÎN COMERȚ ŞI TURISM

1.1 Profilul de activitate al societăților de comerț – turism şi implicațiile sale în organizarea contabilității

Comerțul reprezintă o ramură principală a sectorului terțiar al economiei naționale şi se defineşte ca un ansamblu de activități prin care se asigură legături permanente între producători şi consumatori. El se mai poate defini ca o reluare continuă a activității de cumpărare şi revânzare a mărfurilor, în scopul obținerii unui profit.

Actele de comerț îşi pot lărgi sfera de activitate, cuprinzând pe lângă circulația mărfurilor şi prestarea unei game variate de servicii, complementare bunurilor furnizate, cum ar fi: servicii de cazare hotelieră, activități turistice, alte prestări de servicii, etc.

După modul de derulare a activității de circulație a mărfurilor şi participanți distingem:

- comerț cu ridicata (“en gros”);
- comerț cu amănuntul (“en detail”).

Comerțul cu ridicata se caracterizează prin aprovizionarea cu mărfuri în cantități mari direct de la producători, din import sau de la alți angrosişti şi revânzarea lor în cantități relativ mari altor angrosişti sau către detailişti. Circulația cu ridicata a mărfurilor se desfăşoară prin intermediul depozitelor cu ridicata, care pot fi:

- specializate pe grupe mari de mărfuri (alimentare şi ne-alimentare), iar în cadrul acestora pe subgrupe (textile-încălțăminte, metalo-chimice, mobilă, etc.)

- mixte.

Comerțul cu amănuntul se caracterizează prin aprovizionarea cu mărfuri în cantități relativ mari direct de la producători sau de la angrosişti şi revânzarea lor cu amănuntul (cu bucata, metrul, litrul sau kilogramul) către consumatorul final (către populație).

Comerțul cu amănuntul se desfăşoară prin intermediul:

- depozitelor cu mica ridicată;

- depozitelor de repartizare;

- unităților propriu-zise cu amănuntul: magazine, chioşcuri, tonete.

Depozitele cu mica ridicată au rolul de a desface mărfurile consumatorilor colectivi cum ar fi: spitale, cantine, creşe, grădinițe.

Depozitele de repartizare au sarcina de a asigura sortimentele de mărfuri solicitate şi desfacerea ritmică a acestora. În consecință, ele se aprovizionează cu mărfuri pe care apoi le distribuie sau le transferă, conform unor grafice de distribuție ori la cerere, unităților proprii cu amănuntul.

Unitățile propriu-zise cu amănuntul vând mărfurile direct consumatorilor finali (populației).

O formă distinctă a circulației cu amănuntul o reprezintă alimentația publică, caracterizată printr-un grad ridicat de complexitate. În funcție de activitatea desfăşurată, unitățile de alimentație publică pot fi:

- unități de producție a căror activitate constă în aprovizionarea cu materii prime, prelucrarea acestora şi obținerea de produse finite, care se vând către societăți terțe sau se transferă unităților de desfacere aparținând aceleiaşi

societăți; dintre unitățile de producție fac parte laboratoarele de cofetărie şi patiserie, precum şi carmangeriile;

- unități de desfacere care se aprovizionează cu mărfuri destinate vânzării în starea lor inițială (mezeluri, brânzeturi, băuturi alcoolice şi răcoritoare, fructe, etc.) cu organizarea consumului pe loc; dintre unitățile de desfacere menționate fac parte baruri, bufete, cofetării şi patiserii fără laborator propriu;

- unități mixte (de producție şi desfacere) a căror activitate este complexă şi constă atât în aprovizionarea cu mărfuri şi desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate, cât şi aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în preparate culinare şi organizarea consumului acestora în unități proprii.

Strâns legată de alimentația publică este activitatea de cazare hotelieră care se desfăşoară prin intermediul unor unități operative specifice.

După importanța lor, acestea pot fi:

- unități principale: hoteluri, moteluri, hanuri turistice, cabane turistice, etc.;

- unități complementare: popasuri turistice, sate de vacanță, camere la cetățeni, etc.

Unităților de cazare li se atribuie, în funcție de condițiile materiale şi gradul de confort, de la una la cinci stele.

În unitățile de cazare hotelieră se mai pot presta şi alte servicii ca: frizerie, coafură, cosmetică, telefon, fax, telex, schimb valutar, piscină, curățătorie chimică, etc.

O formă a comerțului invizibil este turismul care are ca obiect organizarea şi desfăşurarea unor călătorii în afara localității de reşedință pentru satisfacerea intereselor legate de utilizarea timpului liber al populației.

În afara activității de deplasare a turiştilor în timpul lor liber, turismul mai cuprinde un ansamblu de activități care contribuie la satisfacerea nevoilor turistice: activitatea întreprinderilor hoteliere şi de alimentație publică, activitatea de transport a turiştilor, etc. În consecință, la realizarea unei activități turistice participă mai multe unități de turism, ceea ce face ca una dintre ele să îndeplinească rolul de unitate organizatoare (de regulă agenția de turism), iar celelalte de unități prestatoare.

Din cele prezentate rezultă că profilul de activitate al unei societăți de comerț - turism determină structura organizatorică a acesteia. Atât profilul de activitate, cât şi structura organizatorică au implicații, la rândul lor, asupra organizării contabilității.

Mărimea societății, numărul de unități din subordinea ei şi dispersarea teritorială a acestora determină alegerea sistemului de contabilitate: centralizat sau descentralizat.

La societățile mici, cu puține unități, este caracteristic sistemul centralizat, caracterizat prin existența unui singur compartiment de contabilitate la nivel central, unde se primesc şi se prelucrează documentele primare şi se înregistrează cronologic şi sistematic operațiile economico-financiare, întocmindu-se balanța de verificare şi situațiile de sinteză şi raportare financiar-contabilă.

La societățile mari, cu multe unități şi mai ales dispersate teritorial, se utilizează sistemul descentralizat. În acest caz, fiecare unitate are un sector de contabilitate care prelucrează documentele primare până la balanța de verificare, iar la nivel central se organizează o contabilitate generală care prelucrează documentele primare şi înregistrează operațiile specifice sectorului administrativ şi centralizează balanțele de verificare la nivelul

întregii societăți, întocmind situațiile de sinteză şi raportare financiar-contabilă.

Profilul unităților determină folosirea unor documente specifice, mai ales în ceea ce priveşte vânzarea, iar în funcție de informațiile conținute de documentele de vânzare se alege metoda de contabilizare a stocurilor şi operațiilor cu mărfuri.

Astfel, dacă documentele de vânzare conțin date cantitativ-valorice se poate utiliza "metoda inventarului permanent la cost de achiziție", iar dacă documentele de vânzare conțin date global-valorice este indicată "metoda inventarului permanent la preț de vânzare" sau "metoda inventarului intermitent".

1.2.Principiile contabilității generale

Trebuie remarcat faptul că Regulamentul de aplicare a Legii contabilității precizează în articolul 23 că pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor obținute trebuie respectate, cu bună credință, regulile privind evaluarea patrimoniului şi celelalte norme şi principii contabile cum sunt:

- principiul prudenței potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activității exercițiului financiar curent sau anterior;

- principiul permanenței metodelor care conduce la continuitatea aplicării regulilor şi normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate

şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile;

- principiul continuității activității potrivit căruia se presupune că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității;

- principiul independenței exercițiului financiar care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă;

- principiul intangibilității bilanțului de deschidere a unui exercițiu financiar care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului financiar precedent;

- principiul necompensării potrivit căruia elementele de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanțului, precum şi între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate.

Organizarea contabilității se face conform prevederilor articolului 11 din Legea contabilității, în compartimente distincte conduse de către directorul economic sau contabilul şef.

Contabilitatea generală se organizează şi se conduce pe baza normelor unitare prevăzute de lege, obligatorii pentru toate unitățile patrimoniale. Ea are ca obiectiv principal furnizarea de informații pentru necesitățile proprii şi pentru terți, cum ar fi: clienți, furnizori, debitori, creditori, salariați, bănci, investitori, organe fiscale, acționari şi asociați.

Contabilitatea de gestiune se organizează în conformitate cu specificul activității având în vedere necesitățile proprii. Are ca obiective: calculul

costurilor, calculul rezultatelor fiecărei unități, întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activități, etc.

Răspunderea pentru organizarea şi ținerea contabilității revine persoanei care are obligația gestionării patrimoniului. Aceasta are obligația să asigure condițiile necesare pentru întocmirea documentelor justificative privind operațiile economico-financiare, organizarea şi ținerea la zi a contabilității, organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, întocmirea corectă a bilanțului contabil, publicarea şi depunerea lui la termen organelor în drept.

1.3 Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului şi turismului

Societățile comerciale care efectuează activități de comerț şi turism au un statut de intermediere între producătorii şi consumatorii de bunuri materiale.

Ca urmare, comerțul ca parte componentă principală a sectorului terțiar al economiei se poate defini ca ansamblu de activități prin care se stabilesc legături permanente între producători şi consumatori. În esență, el se defineşte ca o activitate continuă de cumpărare a mărfurilor şi revânzare a lor, în scopul obținerii de profit.

De regulă, drumul urmat de bunurile materiale se înscrie în relația: aprovizionare - stocare - vânzare.

Aprovizionarea (A) se defineşte ca fiind actul comercial de trecere a mărfurilor din proprietatea vânzătorilor în proprietatea cumpărătorului, cu

acordul acestora. Momentul intrării mărfurilor în proprietatea cumpărătorului, conform legislației şi uzanțelor din România, poate coincide cu:

- primirea facturii şi recepția mărfurilor, urmată de achitarea contravalorii lor;

- primirea facturii furnizorilor, situație în care apare un decalaj între momentul cumpărării şi cel al recepției mărfurilor, decalaj care determină apariția mărfurilor facturate dar neprimite;

- recepția mărfurilor în lipsa facturii, ceea ce determină apariția mărfurilor recepționate dar nefacturate.

În funcție de modalitatea de plată a contravalorii mărfurilor, aprovizionarea poate fi cu plată imediată (în numerar) sau ulterioară (prin virament bancar).

Stocarea (S) este operația de formare a rezervelor de mărfuri destinate vânzării. Din punct de vedere contabil, stocul de mărfuri reprezintă atât un element principal al patrimoniului unui comerciant, cât şi un element al calculației costului de aprovizionare al mărfurilor vândute. În cadrul unei perioade de gestiune, în funcție de momentul la care ne raportăm, stocul de mărfuri poate fi: inițial (Si), curent sau final (Sf).

Vânzarea mărfurilor (V) reprezintă, din punct de vedere juridic, trecerea în proprietatea clientului (cumpărătorului) a unor mărfuri, pe baza acordului dintre parteneri cu privire la obiectul vânzării şi al prețului de vânzare. În principiu, momentul vânzării coincide cu momentul stabilirii consimțământului părților.

Din punct de vedere contabil, momentul vânzării este considerat cel al facturării mărfurilor sau al încasării contravalorii lor.

Ca şi la aprovizionare, apar decalaje între vânzare şi expediere sau livrare care determină fie existența mărfurilor livrate dar nefacturate, fie existența mărfurilor vândute dar nelivrate.

Realizarea neîntreruptă a ciclului de exploatare comercial determină obținerea disponibilităților băneşti necesare atât reluării aprovizionărilor, cât şi asigurării profitului.

Desfăşurarea activității de comerț, cu toată complexitatea ei, presupune existența unui patrimoniu adecvat, structurat în raport de particularitățile acesteia.

1.4. Structuri patrimoniale proprii activității de comerț şi turism

Patrimoniul societăților de comerț şi turism are, de regulă, aceeaşi structură ca şi în cazul celorlalte genuri de activități cu unele diferențieri legate de ponderea diferită a unor elemente. Trebuie remarcată capacitatea de adaptare a patrimoniului la structura activității şi influența rapidă a oricărei modificări asupra compoziției elementelor patrimoniale.

Modelul sintetic de reprezentare a patrimoniului îl constituie bilanțul care prin structurile sale oferă o imagine a acestuia atât sub aspectul funcțional cât şi al resurselor de dobândire.

Cele mai importante informații furnizate de bilanț sunt situația actuală şi rezultatele exercițiului încheiat. Pentru a cunoaşte întreprinderea atât sub aspect economic cât şi financiar, aceste informații pot fi detaliate sau combinate.

Astfel, fiecărui post din bilanț îi corespunde o problemă de gestiune şi evidențiază politica urmărită de întreprindere într-un anumit domeniu.

Studiul financiar al pasivului patrimonial pune în evidență lista resurselor reversibile aflate la dispoziția întreprinderii. Astfel, se evidențiază două părți distincte ale pasivului:

- capitaluri proprii (pasive nonexigibile);
- capitaluri împrumutate (străine sau pasive exigibile).

Prin această clasificare se face distincție între pasivele externe ale întreprinderii şi pasivele interne care exprimă drepturile asociaților, cum ar fi: capital, rezerve, profitul exercițiului.

O altă clasificare se face în:

- capitaluri permanente sau stabile;
- capitaluri provizorii sau reînnoibile.

Termenul de capitaluri permanente exprimă ansamblul resurselor de finanțare stabile de care dispune o întreprindere. Altfel spus, capitalurile permanente reprezintă resursele de finanțare utilizate de o întreprindere de o manieră permanentă, durabilă. Ele trebuie să finanțeze toate valorile imobilizate, precum şi fondul de rulment net. Determinarea mărimii optime a capitalurilor permanente este o problemă de o maximă importanță în gestiunea întreprinderii, deoarece o eventuală insuficiență a resurselor de lungă durată influențează asupra solvabilității, lichidității şi rentabilității sale.

Structural, capitalurile permanente cuprind:

- capitalurile proprii;
- o parte din provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli previzibile la sfârşitul unui exercițiu financiar care este asimilată capitalurilor proprii;

- capitalurile împrumutate pentru o perioadă mai mare de un an (datorii pe termen mediu ți lung);
- partea din venituri constatată în avans, pentru o perioadă mai mare de un an;

În structura capitalurilor permanente, partea capitalurilor împrumutate nu trebuie să fie excesivă în raport cu cea a capitalurilor proprii, o valoare de 0,50 a raportului "capitaluri împrumutate / capitaluri proprii" este considerată adesea ca fiind ridicată.

Capitalurile permanente cuprind deci împrumuturile pe termen mijlociu şi lung şi capitalurile proprii care sunt la dispoziția întreprinderii, cum ar fi: capitalul social, rezerve, profit nerepartizat, provizioane.

În structura capitalurilor proprii, capitalul social are un caracter avansabil. El se constituie la înființarea întreprinderii, fiind o condiție a existenței şi funcționării acesteia. La întreprinderile individuale, constituirea capitalului are loc pe calea aportului personal al proprietarului, iar la societățile comerciale prin aportul în numerar sau în natură al asociaților, după caz.

Capitalul social se împarte în capital social subscris şi nevărsat şi capital social subscris şi vărsat. Capitalul social subscris şi nevărsat (nedepus) reprezintă partea din capitalul subscris care nu a fost încă fizic pus la dispoziția întreprinderii de către proprietari. Capitalul social subscris şi vărsat reprezintă partea din capitalul subscris pusă efectiv la dispoziția întreprinderii de către proprietari.

Pe parcursul funcționării întreprinderii, capitalul se poate majora prin emisiunea de noi acțiuni reprezentate de aporturi în bani şi/sau natură şi prin operațiuni interne (încorporarea de rezerve, capitalizarea profitului exercițiului precedent, transformarea de obligațiuni în acțiuni, etc.)

Reducerea capitalului se efectuează prin rambursarea către acționari sau asociați a unei părți din capital atunci când întreprinderea consideră capitalul prea mare în raport cu activitatea sa şi atunci când reduce investițiile dintr-un sector sau ramură de activitate. De asemenea, reducerea de capital poate avea loc prin acoperirea de pierderi suferite în exercițiile financiare anterioare.

Rezervele reprezintă, în principiu, partea din profit afectată durabilității întreprinderii până la decizia contrară a organelor competente. Ele se mai pot defini ca "profit conservat la dispoziția întreprinderii şi neîncorporat în capital".

Profitul sau o parte din profitul unuia sau mai multor exerciții anterioare care n-a fost distribuit şi nici încorporat în rezerve se reportează la exercițiul financiar următor. Astfel, în calitate de rezultat, profitul este o resursă. Rezultatul măsurat prin bilanț trebuie să fie egal cu rezultatul măsurat prin contul de rezultate.

În întreprinderile de comerț şi turism o importanță crescândă capătă provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli destinate să acopere riscurile şi cheltuielile datorate unor evenimente în curs de survenire sau probabile, având obiectul precizat dar realizarea incertă.

Datoriile pe termen mijlociu şi lung se clasifică după natura lor în:

- datorii financiare: împrumuturi sub forma obligațiunilor convertibile, împrumuturi şi datorii din credite, etc.;

- datorii din exploatare: avansuri şi aconturi primite asupra comenzilor în curs, datorii față de furnizori, etc.;

- datorii diverse: fiscale şi sociale, asupra imobilizărilor, față de acționari şi asociați.

Dacă pasivul patrimonial din întreprinderile de comerț şi turism față de celelalte întreprinderi nu prezintă prea multe particularități, activul patrimonial prezintă numeroase particularități.

Activul se împarte în două grupe al căror comportament este foarte diferit: o parte fixă şi o parte mobilă.

Această divizare a activului care corespunde teoriei economice conform căreia clasificarea se face în capital fix şi capital circulant este esențială din punct de vedere economic şi financiar. Ea distinge activul imobilizat sub forma imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare de activul circulant sub forma stocurilor, aconturilor şi avansurilor vărsate asupra comenzilor, creanțele, valorile mobiliare de plasament, disponibilități, cheltuieli constatate în avans.

Distincția între activul imobilizat şi activul circulant nu este întotdeauna simplă, pentru că nu ține nici de natura lor fizică sau juridică, nici de durata lor în cadrul patrimoniului, deoarece are un caracter subiectiv determinat de destinația lor.

Activele imobilizate sunt bunuri şi valori destinate să servească în mod durabil activității întreprinderii. Ele nu se consumă la prima utilizare, ci sunt destinate să rămână durabil sub aceeaşi formă în întreprindere.

Activele circulante sunt elemente ale patrimoniului care conform destinației sau naturii lor nu au vocația să rămână durabil în întreprindere, ci sunt destinate vânzării, deci periodic se schimbă contra bani urmând ciclul întrebuințare - bani - întrebuințare.

Un utilaj este o valoare imobilizată în întreprindere dacă este destinat să ajute la desfăşurarea activității şi acelaşi utilaj este un produs finit pentru întreprinderea care-l sau marfă pentru comerciant.

Dacă în întreprinderea de prestări de servicii turistice ponderea imobilizărilor corporale este mare (mobilier, covoare, perdele, mijloace de transport), în ramura comerțului propriu-zis este cu mult mai mică.

În comerț capitalul circulant este destinat vânzării. Ca urmare, el are vocația de a fi periodic transformat în bani. Rambursarea mijloacelor financiare utilizate este deci asigurată prin vânzarea mărfurilor sau prestarea serviciilor.

Capitalul circulant are o intervenție rapidă, solicitând resurse pe termen scurt, iar pentru capitalul fix întreprinderea trebuie să dispună de mijloace financiare pe termen lung.

În comerț ponderea cea mai mare o au stocurile sub forma mărfurilor şi ambalajelor, disponibilitățile băneşti (mai ales cele în numerar) şi creanțele asupra clienților.

CAPITOLUL II

EVALUAREA STOCURILOR ŞI MIŞCĂRII MĂRFURILOR

2.1. Principii şi metode de evaluare

Evaluarea elementelor patrimoniale prezintă o importanță deosebită pentru reflectarea reală în bilanț a patrimoniului şi a rezultatului obținut. Evaluarea reprezintă cuantificarea şi măsurarea în expresie valorică a mijloacelor materiale, creanțelor, obligațiilor, costurilor, veniturilor, rezultatelor financiare şi a fiecărei operații economice folosind prețuri şi tarife.

Deci, evaluarea elementelor patrimoniale constă în stabilirea valorii fiecărui element de activ sau de pasiv, ținând seama de valoarea de intrare în patrimoniu şi valoarea actuală sau de utilitate determinată cu ocazia inventarierii. Evaluarea este strâns legată de calculație, întrucât pentru reflectarea exactă în conturi a existenței şi mişcării elementelor patrimoniale în fazele circuitului economic este necesară stabilirea precisă a valorii lor. Necesitatea evaluării este impusă de calculul costului produselor, deoarece elementele componente ale acestuia nu se pot însuma, fiind exprimate în mod diferit, decât prin intermediul etalonului bănesc.

De asemenea, centralizarea şi generalizarea informațiilor privind existența, mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale cu ajutorul bilanțului, calcularea unor indicatori economico-financiari sintetici este posibilă numai dacă acestea sunt exprimate valoric. "Problema evaluării este cu atât mai importantă cu cât bilanțul devine un calcul de sinteză cu funcție

informațională şi de previziune."[1] Evaluarea corectă a patrimoniului prezintă importanță deosebită pentru exactitatea şi sinceritatea informațiilor pe care le conține bilanțul referitoare la situația patrimoniului şi a rezultatelor obținute în exercițiul financiar încheiat, comparativ cu exercițiul financiar precedent.

Pentru ca prin evaluare să se dea o imagine fidelă patrimoniului, situației financiare şi rezultatelor, la efectuarea evaluării trebuie să se respecte anumite principii cum sunt:

"Principiul valorii reale care presupune ca elementele patrimoniale să fie evaluate la un preț care să exprime valoarea lor reală, în vederea asigurării unui bilanț real.

Principiul alegerii formei de evaluare a elementelor patrimoniale în funcție de scopul urmărit. Astfel, pentru înregistrările curente în contabilitate evaluarea se face la valoarea de intrare a bunurilor în patrimoniu în funcție de căile de dobândire a bunului respectiv, iar pentru evaluările făcute periodic se foloseşte valoarea actuală sau de utilitate, utilizând prețul zilei.

Principiul prudenței care impune ca la evaluarea elementelor să se țină seama de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activității în viitor. Ca urmare, nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea cheltuielilor şi a elementelor de pasiv, ținând seama de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activității exercițiului curent sau anterior.

Principiul permanenței metodelor care impune continuitatea în aplicarea normelor şi regulilor utilizate la evaluarea în tot cursul exercițiului financiar şi de la un exercițiu la altul în vederea asigurării comparabilității informațiilor contabile."[2]

---

[1] E.Dumitrean , **Contabilitatea gestiunii patrimoniului**,Editura "Gh.Asachi",Iaşi,1994,p.212
[2] M.Epuran,V.Băbăiță, **Bazele contabilității**,Editura de Vest,Timişoara,1994,p.61

În funcție de modul de efectuare în timp a evaluării şi în funcție de scopul urmărit se disting mai multe momente principale de evaluare şi anume:

- evaluare la intrare în patrimoniu;
- evaluare la inventar;
- evaluare la închiderea exercițiului;
- evaluare la ieşirea din patrimoniu.

a) Evaluarea la intrarea în patrimoniu este practicată la înregistrarea operațiilor economice în contabilitate pe tot parcursul desfăşurării activității, fiind numită şi evaluare curentă. Regula generală de evaluare la intrarea în patrimoniu este costul istoric determinat de valoarea de intrare a bunurilor în patrimoniu. Astfel, în funcție de căile de dobândire a bunului respectiv, valoarea de intrare poate fi:

- costul de achiziție, pentru bunurile dobândite cu titlu oneros; acesta este format din prețul de cumpărare (exclusiv taxa pe valoare adăugată), taxe nerecuperabile (taxe vamale), cheltuieli auxiliare privind punerea în stare de utilitate a bunurilor, cheltuieli de transport, încărcare, descărcare, etc.;
- costul de producție, pentru bunurile rezultate din producție proprie; acesta este format din costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate, costul cu salariile directe la care se adaugă şi cota parte corespunzătoare a costurilor indirecte (aferente activității generale a secțiilor de producție);
- valoarea de utilitate, pentru bunurile obținute cu titlu gratuit, prin donație sau aduse ca aport la capital; aceasta se stabileşte în funcție de prețul pieței, precum şi starea şi utilitatea bunului respectiv;
- valoarea nominală, pentru creanțe şi datorii, respectiv valoarea înscrisă în documentele care atestă dreptul de creanță sau datorie.

Bunurile primite cu titlu de aport în natură la constituirea sau fuziunea unor unități patrimoniale se evaluează şi contabilizează la valorile şi prețurile prevăzute în actul de evaluare, determinate prin expertiză sau înscrise în contractul de constituire a societății.

b) Evaluarea la inventariere se face la valoarea actuală sau de utilitate, denumită şi valoare de inventar. Valoarea de inventar este deci egală cu valoarea actuală, care este o valoare estimată, ce se apreciază în funcție de piață şi de utilitatea bunului pentru întreprindere. În acest sens, Planul Contabil General francez defineşte valoarea de inventar în modul următor: ”Valoarea de inventar este valoarea venală, respectiv prețul presupus a fi acceptat să-l dea un cumpărător în starea şi locul unde se găseşte bunul. Valoarea venală trebuie să fie apreciată în funcție de situația întreprinderii”.[3]

Astfel, la inventariere fiecare element patrimonial se evaluează la valoarea actuală ținând seama de utilitatea bunului în unitate şi de prețul pieței. Valoarea de utilitate a creanțelor şi datoriilor reprezintă valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată. La data inventarierii, elementele patrimoniale se pot afla în două situații:

- elementele patrimoniale care nu prezintă nici o depreciere, valoarea de inventar fiind egală cu valoarea din contabilitate;

- elemente patrimoniale depreciate fizic față de starea lor de intrare în patrimoniu, care se evaluează la prețul posibil de valorificare la data inventarului, deci valoarea lor de inventar este mai mică decât valoarea contabilă.

c) Evaluarea la închiderea exercițiului. Evaluarea bilanțieră a elementelor patrimoniale constituie o acțiune complexă, efectuându-se cu

[3]J.Raffegeau,P.Dufils,J.Corre, **Ghid pratique et Etude methodologique du Plan Comptable revise**,Editions Francis Lefebvre,Paris,1980,p.160

prilejul închiderii conturilor la finele exercițiului, în vederea întocmirii bilanțului contabil. Ca regulă generală, în bilanțul contabil elementele patrimoniale se evaluează la valoarea de intrare în patrimoniu (valoare contabilă) pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Ținând seama de principiul prudenței, diferențele care apar între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, se soluționează astfel:

- "pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul în care deprecierea este ireversibilă sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menținându-se astfel la valoarea lor de intrare în patrimoniu.

- pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, astfel valoarea acestor elemente se menține la valoarea lor de intrare."[4]

d)Evaluarea la ieşirea din patrimoniu, respectiv la darea în consum a unor elemente patrimoniale sau alte ieşiri, se face la valoarea de intrare. Dacă pe parcursul desfăşurării activității aceleaşi feluri de bunuri se procură la prețuri diferite, pentru evaluarea ieşirilor, având la bază valoarea de intrare a acestora, reglementările şi standardele internaționale recomandă următoarele metode de evaluare:

- metoda costului mediu ponderat (CMP);

[4]E.Dumitrean , **Contabilitatea gestiunii patrimoniului**,Editura "Gh.Asachi",Iaşi,1994,p.212

- metoda prima intrare - prima ieşire (FIFO);
- metoda ultima intrare - prima ieşire (LIFO);
- metoda prețului standard sau prestabilit.

Potrivit *metodei costului mediu ponderat*, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la un preț stabilit ca raport între valoarea totală a stocului inițial (Si) plus valoarea totală a intrărilor (Vi) şi cantitatea existentă în stocul inițial (q_S) plus cantitățile intrate (q_i)

$$CMP = \frac{Si + Vi}{qs + qi}$$

Metoda costului mediu ponderat poate fi aplicată în două variante:

- actualizarea costului mediu ponderat după fiecare intrare;
- actualizarea periodică a costului mediu ponderat, fie lunar, fie la alte perioade, care în principiu să nu depăşească durata medie de stocare.

Aplicând varianta costului mediu ponderat după fiecare intrare:

Data	Natura operației	Mişcări (+ intrări, - ieşiri)		
		Cantitate	Preț (CMP)	Valoare
1.01	Stoc inițial	200	10	2000
2.04	Ieşiri [0)]	- 40	10	- 400
3.08	Ieşiri	- 20	10	- 200
4.09	Intrări	+ 200	15	+ 3000
5.10	Ieşiri [1)]	- 220	12,94	- 2846,8
8.10	Ieşiri	- 60	12,94	- 776,4
9.11	Intrări	+ 400	20	+ 8000
10.12	Ieşiri [2)]	- 260	19,08	- 4960,8
31.12	Stoc final	200	19,08	3816

$$1)\ CMP = \frac{(2000 - 400 - 200) + 3000}{(200 - 40 - 20) + 200} = \frac{4400}{340} = 12{,}94$$

$$2)\ CMP = \frac{(4400 - 2846{,}8 - 776{,}4) + 8000}{(340 - 220 - 60) + 400} = \frac{8776{,}8}{460} = 19{,}08$$

Aplicând varianta actualizării periodice a costului mediu ponderat în funcție de durata medie de stocare:

Se determină durata medie de stocare:

$$\frac{\text{cantități intrate}}{\text{stoc mediu}} = \frac{600}{200} = 3 \text{ rotații}$$

$$\text{durata medie de stocare} = \frac{12 \text{ luni}}{3} = 4 \text{ luni}$$

Pentru perioada septembrie - decembrie, costul mediu ponderat al aprovizionărilor este:

$$CMP = \frac{3000 + 8000}{200 + 400} = \frac{11000}{600} = 18{,}33$$

Astfel, stocul final este evaluat la 3666 (200x18,33), valoare ce este mai mică decât cea rezultată în varianta anterioară.

Prin varianta actualizării periodice a costului mediu ponderat, în condițiile creşterii prețurilor prin inflație, prețul de evaluare al stocului final este mai mic decât ultimul preț de aprovizionare, astfel că valoarea ieşirilor va fi mai mare decât în prima variantă, influențând corespunzător cheltuielile de exploatare şi rezultatele financiare.

Prin *metoda prima intrare - prima ieşire* (FIFO), bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primului lot intrat. După epuizarea acestuia, evaluarea se face la costul de achiziție sau de producție a lotului următor, în ordine cronologică.

Prin *metoda ultima intrare - prima ieşire* (LIFO), bunurile ieşite din gestiune sunt evaluate la costul ultimului lot intrat. După epuizarea ultimului lot, cantitățile ieşite vor fi evaluate la costul lotului anterior.

Metoda prețului standard sau prestabilit presupune stabilirea unui preț unic de înregistrare a bunurilor ieşite din gestiune, de regulă prețul corespunzător sursei principale, sau care deține pondere în aprovizionare. Diferența dintre prețul real şi cel standard se înregistrează într-un cont separat în contabilitate de cel al bunurilor supuse evaluării. Alegerea metodei de evaluare este la latitudinea conducerii unității patrimoniale, dar potrivit principiului permanenței metodelor, o metodă adoptată trebuie să fie menținută în tot cursul exercițiului şi chiar de la un exercițiu la altul. În cazuri justificate, unitatea patrimonială poate schimba metoda de evaluare (numai la închiderea exercițiului), făcând în acest sens mențiuni în anexa la bilanț, inclusiv cu privire la influența asupra situației patrimoniale şi financiare, precum şi asupra rezultatului exercițiului.

La anumite perioade, pe baza unor dispoziții legale exprese, este posibilă reevaluarea elementelor patrimoniale. Reevaluarea constă într-o nouă evaluare a elementelor patrimoniale, operație în cadrul căreia valorile contabile sunt înlocuite cu valorile actuale determinate în funcție de prețurile pieței sau cu noile valori de utilitate. În urma reevaluării, elementele patrimoniale sunt aduse la valori actualizate, care pot fi mai mari sau mai mici decât valorile contabile cu care acestea au fost înregistrate în conturi.

Reevaluarea se efectuează de regulă pentru toate elementele patrimoniale cu prilejul unor modificări generale şi substanțiale de prețuri.

Potrivit art.10 al Legii contabilității, bilanțul contabil, ca document oficial de gestiune, trebuie să dea o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor obținute.

Pentru a reflecta imaginea fidelă a situației şi a operațiunilor întreprinderii, contabilitatea trebuie să respecte o serie de reguli şi principii.

Bilanțul contabil trebuie să creeze imaginea reală a întreprinderii. Astfel, Bernard Colasse spunea că "bilanțul nu redă imaginea întreprinderii, aşa cum o oglindă reflectă imaginea noastră, ci creează o imagine a acesteia."[5] Privit în ansamblul său, bilanțul contabil este documentul cel mai important în studiul performanțelor întreprinderii.

El asigură periodic informații pertinente şi sistematizate asupra evoluției mijloacelor economice, a modului de obținere a resurselor financiare şi a utilizării acestora, precum şi a rezultatului financiar realizat. Aceste informații stau la baza elaborării şi fundamentării deciziilor.

De asemenea, prin urmărirea modificărilor ce intervin în structura elementelor patrimoniale, se efectuează controlul gestionar prin compararea rezultatelor obținute cu parametrii luați în considerare la adoptarea deciziilor.

Bilanțul contabil are un rol deosebit deoarece, pe de o parte, caracterizează activitatea trecută a întreprinderii, iar pe de altă parte, stă la baza elaborării previziunilor şi prognozelor. În acest sens, se pot elabora o serie de documente previzionale, cum ar fi:

- un cont de rezultat previzional;
- un plan de finanțare previzional;

[5]Bernard Colasse, **Contabilitate generală**, Editura Moldova, Iaşi,1995,p.124

- o situație a activului realizabil şi disponibil şi a pasivului exigibil;

- un tablou de finanțare.

Aceste documente nu fac obiectul publicității, rolul lor concretizându-se în munca de analiză şi decizie.

2.2. Structuri de prețuri

Prețul este expresia monetară a valorii unei tranzacții între întreprindere şi o persoană terță. Dacă privim evaluarea mărfurilor prin prisma doar a celor două momente caracterizate prin repetabilitate, aprovizionare şi vânzare, putem identifica două tipuri de prețuri:

- prețuri de cumpărare specifice procesului achiziționării de bunuri sau servicii;

- prețuri de vânzare specifice procesului vânzării bunurilor sau serviciilor.

Prețurile de cumpărare (Pc) reprezintă echivalentul sumei plătite sau de plătit pentru mărfurile achiziționate de la alte întreprinderi. Aceste prețuri se caracterizează prin negociabilitate şi fluctuație. Fluctuația prețurilor de cumpărare este determinată atât de raportul dintre cerere şi ofertă, cât şi de puterea de cumpărare a monedei naționale. Caracterul de negociabilitate este determinat de relațiile cu partenerii, cu ocazia încheierii contractelor.

Prețul de cumpărare este o componentă de bază a costului de achiziție folosit cu ocazia evaluării mărfurilor cumpărate şi intrate în patrimoniu.

Prețurile de vânzare (Pv) reprezintă echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat ca urmare a vânzării mărfurilor. Dacă privim acest preț

prin prisma posibililor participanți la circuitul comercial (angrosişti şi detailişti) se pot structura două categorii de prețuri:

- prețuri de vânzare en-gros;
- prețuri de vânzare en-detail.

Structura acestor prețuri este aceeaşi, diferența dintre ele este dată de nivelul adaosului comercial practicat sau a marjei brute a comerciantului (Mb). Prin urmare, prețul de vânzare se compune din costul de achiziție al mărfurilor (Ca) şi adaosul comercial sau marja brută a comerciantului (Mb), astfel: Pv = Ca + Mb.

Marja brută reprezintă suma cuprinsă în prețul de vânzare al cărei scop este acela de a acoperi cheltuielile de vânzare şi de a asigura profitul întreprinderii vânzătoare necesar continuării activității.

Marja brută prezintă următoarele caracteristici:

- mărimea marjei brute se stabileşte de către întreprinderea vânzătoare, dar se negociază cu clientul în momentul negocierii prețului de vânzare care o include;
- mărimea marjei fluctuează odată cu fluctuația prețului de vânzare pe grupe sau sortimente de mărfuri;
- nivelul marjei brute se diferențiază în funcție de profilul întreprinderii (en-gros sau en-detail) şi în funcție de natura mărfurilor vândute.

Marja brută se poate stabili procentual (procentul aplicându-se la costul de achiziție, iar suma astfel stabilită adăugându-se la acesta), în sumă absolută (fixă), mixt (prin combinarea procentului cu suma fixă) sau ca diferență între prețul de vânzare şi costul de achiziție.

Dacă evidența mărfurilor se ține la preț de vânzare se impune folosirea categoriei economice de marjă brută redusă care are acelaşi conținut şi scop, sunt egale în sumă absolută, dar se diferențiază procentual.

Deosebirea între marja brută şi marja brută redusă constă în modul de calcul al prețurilor. Astfel, procentul de marjă brută se aplică la costul de achiziție al mărfurilor, adăugându-se la acesta pentru a obține prețul de vânzare, iar procentul de marjă brută redusă se aplică la prețul de vânzare, suma rezultată scăzându-se din acesta pentru a determina costul de achiziție.

Pentru transformarea marjei brute în marjă brută redusă se foloseşte procedeul sutei majorate cu procentul marjei (P_M), astfel:

$$Mb \longrightarrow Mb\ (redusă) = \frac{100 \times P_M}{100 + P_M}$$

Pentru transformarea marjei brute reduse în marja brută se foloseşte procedeul sutei micşorate, astfel:

$$Mb\ (redusă) \longrightarrow Mb = \frac{100 \times P_M}{100 - P_M}$$

De exemplu, dacă o întreprindere achiziționează mărfuri în valoare de 5.000.000 lei, cheltuielile de transport aprovizionare sunt de 200.000 lei, iar procentul marjei este de 25%, rezultă:

Pc	= 5.000.000 lei
Ch. transport	= 200.000 lei
Ca = Pc + Ch	= 5.200.000 lei
Mb 25%	= 1.300.000 lei
Pv = Ca + Mb	= 6.500.000 lei

Cunoscând valoarea mărfii la preț de vânzare şi dorind calcularea costului de achiziție este necesară următoarea transformare:

$$\text{Mb} \longrightarrow \text{Mb (redusă)} = \frac{100 \times 25}{100 + 25} = 20\%$$

iar calculul este: Pv = 6.500.000 lei

Mb 20% = 1.300.000 lei

Ca = Pv-Mb = 5.200.000 lei

CAPITOLUL III

CONTABILITATEA COMERȚULUI INTERIOR

3.1. Generalități privind contabilitatea în comerțul interior

Comerțul interior este o activitate economică, componentă a sectorului terțiar, constând din ansamblul activităților prin care se stabilesc legături permanente între producția bunurilor materiale şi consumul acestora, concretizate în cumpărarea şi vânzarea mărfurilor cu scopul de a obține profit. Pentru realizarea acestui scop trebuie reluat în permanență ciclul aprovizionare - stocare - vânzare. Vânzarea reprezintă momentul juridic al trecerii mărfurilor de la vânzător la cumpărător.

Activitatea de comerț interior se desfăşoară prin societăți comerciale specializate şi anume:

- societăți comerciale cu capital privat constituite sub forma juridică a societăților în nume colectiv, comandită simplă şi pe acțiuni şi societăți cu răspundere limitată;

- întreprinderi comerciale de natura regiilor autonome sau subunități ale acestora al căror obiect principal de activitate îl constituie cumpărarea mărfurilor şi vânzarea lor cu scopul de a obține profit; aici se încadrează activitatea energetică, transporturile, telecomunicațiile, etc.;

- societăți comerciale constituite prin reorganizarea unităților comerciale de stat;

- asociații familiale sau persoane fizice care desfăşoară activități comerciale conform Decretului - Lege 54/1990;

- cooperativele de consum sau meşteşugăreşti, formate prin asocierea unor producători, care desfăşoară şi activităţi comerciale.

Din punct de vedere al profilului activităţii lor, unităţile economice specializate în comerţul interior pot fi:

a) unităţi comerciale cu ridicata sau "en gross" care cumpără mărfuri în partizi sau loturi mari şi le vând apoi altor întreprinderi comerciale, prestând deci servicii de intermediere;

b) unităţi cu amănuntul sau "en detail" care revând mărfurile cumpărate către populaţie (cumpărătorul final);

c) unităţi comerciale de alimentaţie publică, organizate sub formă de hoteluri-restaurante în care se revând către populaţie mărfuri fie în starea în care au fost cumpărate, fie după o prelucrare prealabilă, prin consumarea acestora în spaţiile special amenajate în acest scop;

d) unităţi comerciale mixte care desfăşoară atât activitate comercială cu ridicata, cât şi cu amănuntul sau de alimentaţie publică.

Indiferent de felul unităţilor specializate în domeniul comerţului interior, în structura organizatorică a acestora există atât compartimente operative cât şi compartimente funcţionale.

Pentru a-şi putea desfăşura activitatea, aceste unităţi comerciale trebuie să dispună permanent de stocuri de mărfuri. Stocurile de mărfuri sunt elemente patrimoniale procurate din afara unităţii sau obţinute în cadrul acesteia şi trecute în sfera circulaţiei pentru a fi vândute în starea în care se găsesc sau în urma unor prelucrări cu scopul de a obţine profit.

Stocurile de mărfuri îndeplinesc în contabilitate atât rolul de principal element patrimonial, cât şi rolul de element de calcul al costului de aprovizionare al mărfurilor vândute. În cadrul unei perioade de gestiune deosebim stocul iniţial al mărfurilor, existent la începutul perioadei şi stocul

final de mărfuri constatat la sfârşitul perioadei de gestiune sau sfârşitul exercițiului financiar.

În condițiile economiei de piață stocurile de mărfuri sunt evaluate diferit, iar în funcție de proveniența lor deosebim următoarele categorii de prețuri:

- prețul cu ridicata reprezentând prețul de cumpărare al mărfurilor de către unitățile comerciale cu ridicata sau de livrare de către unitățile producătoare;

- prețul cu amănuntul practicat de unitățile comerciale de desfacere cu amănuntul al mărfurilor către populație şi este format din prețul cu ridicata la care se adaugă adaosul comercial al unității cu amănuntul;

- prețul de contractare sau achiziție utilizat pentru produsele agricole care poate fi majorat cu prime sau adaosuri după caz, ori alte avantaje acordate producătorilor agricoli;

- prețul extern pentru mărfurile importate format din prețul extern în valută franco-furnizor extern, transformat în lei la cursul în vigoare, la care se adaugă cheltuielile de transport pe parcurs extern, taxele vamale, precum şi alte comisioane şi taxe;

- prețul intermediar practicat de unitățile comerciale cu ridicata pentru vânzarea mărfurilor către unitățile comerciale cu amănuntul, fiind format din prețul cu ridicata la care se adaugă cota de adaos comercial a unității cu ridicata, cunoscută sub denumirea de marjă comercială.

Prețul mărfurilor este influențat de condițiile de livrare, condițiile de ambalaj şi condițiile de încasare.

Condițiile de livrare asigură delimitarea răspunderilor între furnizori şi clienți privind cheltuielile ocazionate de livrarea mărfurilor şi a ambalajelor. Prin intermediul acestor condiții se precizează locul până unde furnizorul

suportă cheltuielile de expediere şi de asigurare. Condițiile de livrare la intern pot fi: franco-depozitul furnizorului, franco-stația de expediere, franco-stația de destinație, etc. Cheltuielile de aprovizionare se concretizează în cheltuielile de transport achitate terților, încărcare, descărcare, asigurare şi se adaugă la prețul de facturare sau cumpărare, formând costul de achiziție sau costul de aprovizionare.

Condițiile de ambalare ale mărfurilor se referă la precizarea tipului de ambalaje utilizate şi la includerea sau neincluderea prețului ambalajelor în prețul mărfurilor, ceea ce prezintă importanță pentru înregistrarea lor în contabilitate. Dacă prețul ambalajului este inclus în prețul mărfii, întreaga valoare a mărfii şi ambalajului se reflectă în contul de mărfuri, iar dacă nu este inclus în prețul mărfii, valoarea ambalajului trebuie reflectată diferit în funcție de natura acestuia.

Condițiile de plată sau de încasare sunt prevăzute prin contractele sau convențiile încheiate între părți cu ocazia negocierilor.

2.2. Modalități de circulație a mărfurilor

Circulația mărfurilor constă în trecerea mărfurilor de la unitățile producătoare la unitățile cu activitate de comerț şi de aici la consumatorii finali.

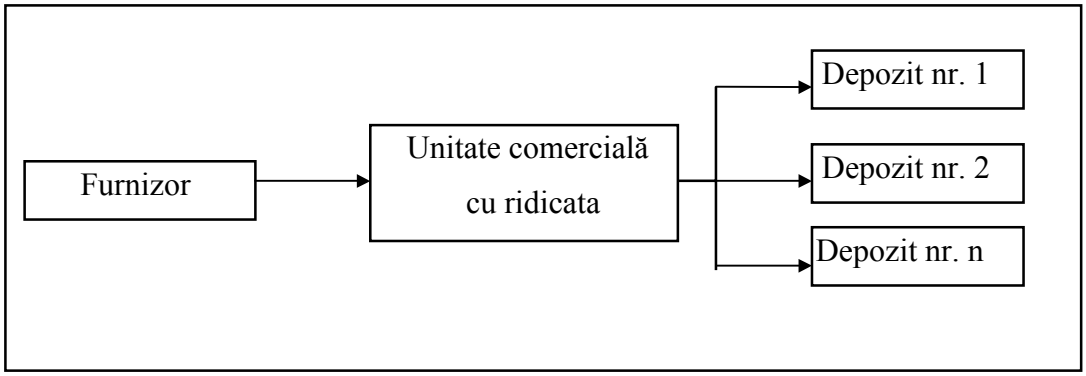
Se pot deosebi două forme de circulație a mărfurilor şi anume: circulația mărfurilor cu ridicata şi circulația mărfurilor cu amănuntul.

Circulația mărfurilor cu ridicata constă în aprovizionarea cu mărfuri în cantități mari de la diverşi furnizori în scopul revânzării lor tot în cantități

mari unităților cu amănuntul sau altor beneficiari. Această circulație a mărfurilor se face prin unități specializate de comerț cu ridicata care au ca unități operative depozitele cu ridicata. Această circulație a mărfurilor reprezintă o verigă suplimentară şi este importantă deoarece:

- suplineşte capacitatea de depozitare a comerțului cu amănuntul;
- asigură aprovizionarea ritmică a unităților cu amănuntul prin suplinirea capacității de transport a acestora;
- asigură formarea sortimentului comercial în cazul furnizorilor dispersați şi a mărfurilor ce se produc numai în anumite perioade, dar se consumă pe tot parcursul exercițiului financiar.

Schematic, circulația mărfurilor cu ridicata poate fi reprezentată astfel:



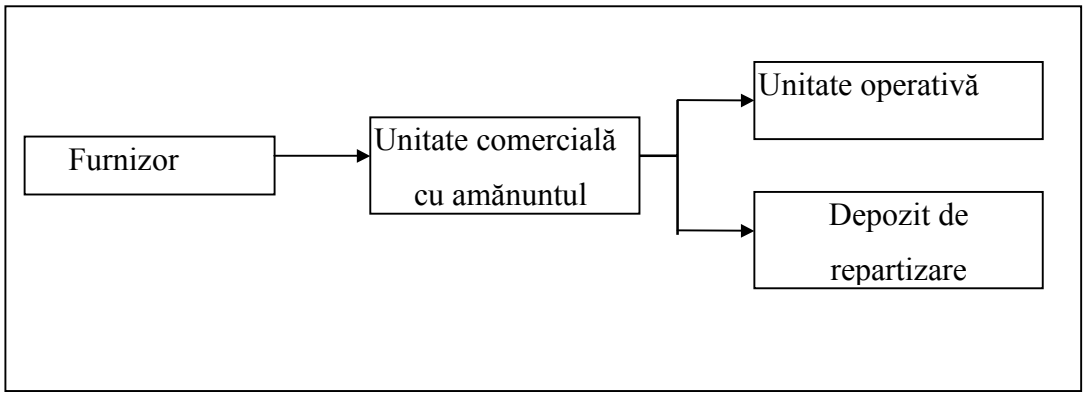
Prețul de revânzare în cazul circulației mărfurilor cu ridicata este egal cu prețul de cumpărare la care se adaugă adaosul comercial, exprimat în procente, practicat de unitatea comercială cu ridicata.

Circulația mărfurilor cu amănuntul încheie procesul circulației mărfurilor, deoarece prin această formă de comerț mărfurile ajung la consumatorul final prin unități comerciale specializate cum ar fi: magazine, complexe comerciale, chioşcuri, tonete, etc.

La unele unități comerciale de vânzare cu amănuntul sunt organizate şi depozite de repartizare în care se primesc mărfurile de la furnizori,

distribuindu-se apoi magazinelor. Aprovizionarea cu mărfuri a unităților comerciale cu amănuntul se poate face fie prin unitățile cu ridicata, fie prin alți intermediari sau direct de la furnizori.

Schematic, circulația mărfurilor cu amănuntul poate fi reprezentată astfel:



Similar comerțului cu amănuntul se desfăşoară circulația mărfurilor şi prin comerțul de alimentație publică, cu deosebirea că pe lângă mărfurile vândute consumatorilor finali în starea în care au fost aprovizionate din comerțul cu ridicata, din depozitele proprii de repartizare sau direct de la furnizori apar frecvent activități de producție proprie, în special preparate culinare, produse de cofetărie şi produse de patiserie.

3.3. Metode de evidență operativă şi analitică a stocurilor de mărfuri

Evidența operativă a stocurilor şi mişcarea mărfurilor se poate realiza prin mai multe metode, dintre care, cele mai des folosite sunt:

- metoda cantitativ - valorică;
- metoda operativ contabilă sau pe solduri;
- metoda centralizatoarelor de intrare - ieşire;

- metoda global - valorică.

3.3.1. Metoda cantitativ - valorică

Conform metodei cantitativ - valorice evidența operativă se conduce numai cantitativ la locurile de depozitare, cu ajutorul "Fişei de magazie" deschisă pentru fiecare element stocabil în parte, în care gestionarul calculează stocul cantitativ scriptic după fiecare operațiune de intrare sau ieşire de stoc.

Cu ocazia inventarierii periodice fişa de magazie permite confruntarea operativă a stocului scriptic cu cel faptic şi determinarea plusurilor şi / sau minusurilor de inventar cantitative.

Evidența contabilă analitică se conduce cantitativ valoric la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor cu ajutorul "Fişelor de cont analitic pentru valori materiale". Se deschide câte o "Fişă de cont analitic pentru valori materiale" pentru fiecare element stocabil în parte, pentru care s-a deschis câte o "Fişă de magazie" distinctă la locul de depozitare.

Înregistrările în "Fişele de cont analitic pentru valori materiale" se fac, document cu document, pe baza documentelor de intrare - ieşire a bunurilor stocabile în şi din gestiuni care au stat la baza fiecărei înregistrări în "Fişa de magazie".

Pentru a se justifica predarea - primirea tuturor documentelor de intrare - ieşire de către gestionar compartimentului contabilității gestiunii stocurilor se poate utiliza "Borderoul de predare a documentelor" în care gestionarul semnează de predarea documentelor, iar compartimentul contabilității gestiunii stocurilor de primirea lor. De asemenea, cu ocazia preluării

documentelor de la gestionar, compartimentul contabilității gestiunii stocurilor verifică stocurile cantitative scriptice din "Fişa de magazie" şi semnează de exactitatea acestora.

Concomitent cu înregistrarea fiecărui document de intrare - ieşire în "Fişa de cont analitic pentru valori materiale" se pot întocmi situații centralizatoare, respectiv "Situația materialelor intrate" şi "Situația materialelor ieşite" în care intrările şi ieşirile sunt grupate pe conturile corespondente ale conturilor de stocuri. În acest fel, aceste situații centralizatoare stau la baza înregistrărilor în contabilitatea gestiunii stocurilor de mărfuri.

Controlul gestionar - contabil al existenței şi mişcărilor de stocuri se realizează prin:

- confruntarea concordanței dintre datele cantitative (intrări, ieşiri şi stoc) din "Fişele de cont analitic pentru valori materiale" şi datele similare din "Fişa de magazie";
- confruntarea concordanței dintre datele valorice (debit, credit, sold)din "Fişele de cont analitic pentru valori materiale" şi totalurile balanțelor de verificare analitice ale contului de stocuri de mărfuri.

Astfel, principalele operațiuni pe care le presupune aplicarea metodei cantitativ - valorice de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de mărfuri sunt:

a) La locurile de depozitare a mărfurilor:

- primirea - predarea mărfurilor în baza documentelor de dispoziție privind intrarea - ieşirea acestora;
- înregistrarea documentelor de dispoziție de intrare - ieşire, în "Fişele de magazie";

- întocmirea "Borderourilor de predare a documentelor" de intrare - ieşire compartimentului contabilității gestiunii stocurilor de mărfuri.

b) La compartimentul contabilității gestiunii stocurilor de mărfuri:

- verificarea necesității exactității şi oportunității operațiunilor de intrare - ieşire de stocuri şi confirmarea corectitudinii înregistrărilor efectuate de gestionari în "Fişele de magazie";
- evaluarea cantităților intrate sau ieşite din stoc în conformitate cu procedeele de evaluare acceptate de legislația şi doctrina contabilă adoptate de unitatea patrimonială;
- înregistrarea documentelor de intrare - ieşire în "Fişele de cont analitic pentru valori materiale" şi eventual în situații centralizatoare a intrărilor şi ieşirilor de mărfuri;
- înregistrarea intrărilor şi ieşirilor valorice în contul de stocuri de mărfuri;
- întocmirea balanței de verificare analitică a contului de mărfuri.

Metoda cantitativ - valorică de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de mărfuri prezintă avantajul că poate furniza în orice moment date cu privire la existența şi mişcarea mărfurilor. Are însă dezavantajul că necesită un volum mare de muncă prin faptul că înregistrarea mişcărilor cantitative de mărfuri se face, pentru necesități de control în vederea asigurării integrității lor, atât în fişele de magazie, cât şi în fişele de cont analitice de la contabilitatea gestiunii stocurilor.

3.3.2. Metoda operativ - contabilă sau pe solduri

Această metodă de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de bunuri înlocuieşte "Fişa de cont analitic pentru valori materiale" de la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor cu "Fişa centralizatoarea mişcărilor valorice pe grupe de mărfuri" în care înregistrările se fac numai valoric (intrări, ieşiri, sold) fie document cu document, fie pe baza unor centralizatoare a intrărilor şi ieşirilor de stocuri.

Concordanța dintre stocurile scriptice din "Fişele de magazie" şi datele contabilității gestiunii stocurilor se realizează prin intermediul unui "Registru al stocurilor". Acest registru se deschide anual şi se conduce la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor, în care periodic, de regulă lunar, se centralizează pe grupele de elemente stocabile pentru care s-au deschis "Fişe centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de mărfuri", toate stocurile scriptice din "Fişele de magazie". Aceste stocuri se evaluează potrivit procedeelor de evaluare adoptate de unitatea patrimonială în concordanță cu cele utilizate în evaluarea intrărilor şi ieşirilor astfel încât pe fiecare grupă de elemente stocabile în parte, stocul valoric din "Registrul stocurilor" trebuie să fie egal cu soldul din "Fişa centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de mărfuri".

Metoda operativ - contabilă sau pe solduri de evidență operativă şi analitică a gestiunilor se poate aplica cu bune rezultate în cazul aplicațiilor computerizate în cadrul cărora existența şi mişcările cantitative a stocurilor sunt urmărite operativ, iar cele valorice periodic, cu ocazia înregistrărilor efectuate în contabilitatea gestiunii stocurilor de mărfuri.

3.3.3. Metoda centralizatoarelor de intrare - ieşire

Această metodă de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de mărfuri se recomandă a fi folosită în cadrul acelor unități patrimoniale care au o nomenclatură redusă de elemente stocabile.

Comparativ cu metoda cantitativ - valorică, această metodă constă în înlocuirea "Fişelor de cont analitic pentru valori materiale" de la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor cu "Centralizatorul intrărilor - ieşirilor de mărfuri". Acest centralizator se deschide separat pentru intrări şi separat pentru ieşiri în care se operează cantitativ, document cu document. Centralizatorul intrărilor - ieşirilor de mărfuri se evaluează şi se centralizează cu ajutorul formularului "Evidența analitică a mărfurilor". Dacă în acest formular se preiau la începutul lunii stocurile din formularul lunii precedente la care se adaugă mişcările curente (intrările şi ieşirile lunii în curs), acesta poate servii şi ca balanță de verificare analitică, cantitativ - valorică a gestiunilor de mărfuri.

Metoda centralizatoarelor de intrare - ieşire are în practică o aplicabilitate restrânsă deoarece necesită multe centralizatoare cu multe coloane de intrări şi ieşiri şi impune dubla înregistrare a mişcărilor cantitative, o dată în "Fişele de magazie" şi apoi în "Centralizatorul intrărilor - ieşirilor de mărfuri".

3.3.4. Metoda global - valorică

Această metodă de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de mărfuri poate fi practicată atunci când nu există obligația legală, iar conducătorii unităților patrimoniale nu dispun ținerea unei evidențe cantitativ

- valorice pentru mărfurile care fac obiectul unei gestiuni. Potrivit acestei metode evidența operativă a elementelor stocabile se realizează la locul de depozitare cu ajutorul "Fişelor de magazie", iar la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor se realizează numai o evidență global - valorică cu ajutorul "Fişei de cont pentru operațiuni diverse".

Verificarea concordanței dintre stocurile existente la locuri de depozitare şi soldul global valoric din "Fişa de cont pentru operațiuni diverse" se face lunar sau la alte perioade prin:

- evaluarea stocurilor scriptice din "Fişa de magazie" prin procedeele concordante cu evaluarea intrărilor şi ieşirilor şi confruntarea sumei acestora cu soldul global valoric din "Fişa de cont pentru operațiuni diverse";
- inventarierea faptică a stocurilor, confruntarea lor cu stocurile scriptice din "Fişele de magazie", evaluarea stocurilor faptice din listele de inventariere şi confruntarea sumei lor cu soldul global - valoric din "Fişa de cont pentru operațiuni diverse".

Metoda global - valorică de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de mărfuri prezintă mari avantaje dintre care cel mai semnificativ este reducerea volumului de muncă prin eliminarea "Fişelor de cont analitic pentru valori materiale" de la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor.

Trebuie precizat că în practică se întâlnesc, deseori, diferite combinații ale metodelor de evidență operativă şi analitică a gestiunilor de mărfuri.

3.4. Contabilitatea comerțului cu ridicata

Activitatea de comerț cu ridicata asigură tranzitul mărfurilor de la producător sau din import la comerțul cu amănuntul. În comerțul cu ridicata aprovizionarea se face în cantități mari de mărfuri şi se vinde în cantități mai mici unităților cu amănuntul.

Comerțul cu ridicata se poate desfăşura prin unități patrimoniale specializate, dai şi prin unități comerciale mixte, care desfăşoară atât activitate comercială cu ridicata, cât şi cu amănuntul sau de alimentație publică.

Pentru aşi putea desfăşura activitatea comercială, unitățile patrimoniale specializate în comerțul cu ridicata trebuie să dispună de importante stocuri de mărfuri. Aceste stocuri sunt elemente patrimoniale procurate din afara unității pentru a fi vândute în starea în care se găsesc, cu scopul de a obține profit.

În contabilitate, stocurile de mărfuri îndeplinesc un dublu rol: constituie principalul element patrimonial şi constituie element de calcul al costului de aprovizionare al mărfurilor vândute.

Privite în raport cu perioada de gestiune deosebim: stocul inițial de mărfuri existent la începutul perioadei şi stocul final de mărfuri constatat la sfârşitul perioadei de gestiune sau sfârşitul exercițiului financiar.

Pentru calculul costului de aprovizionare al mărfurilor vândute se adaugă la costul de aprovizionare al stocului inițial de mărfuri, valoarea mărfurilor achiziționate în cursul perioadei de gestiune evaluate la cost de achiziție, sumă din care se deduce stocul final de mărfuri evaluat la cost de achiziție.

În condițiile economiei de piață stocurile de mărfuri sunt evaluate diferit, în funcție de proveniența acestora şi acordul părților în urma

negocierilor, deci, prețurile sunt libere şi fluctuante. Unitățile patrimoniale specializate în comerțul cu ridicata practică, de regulă, următoarele prețuri:

- prețul de achiziție reprezentând prețul de cumpărare al mărfurilor de către unitățile comerciale cu ridicata de la unitățile producătoare, iar pentru mărfurile importate prețul de achiziție este format din prețul extern în valută franco - frontiera română, transformat în lei la cursul de schimb valutar în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal şi marja importatorului;
- prețul de vânzare practicat de unitățile comerciale cu ridicata pentru vânzarea mărfurilor către unitățile comerciale cu amănuntul, format din prețul de achiziție la care se adaugă cota de adaos comercial al unității cu ridicata cunoscut sub denumirea de marjă comercială.

Nivelul prețului mărfurilor în comerțul cu ridicata este influențat de condițiile de livrare, condițiile de ambalaj şi condițiile de încasare.

Condițiile de livrare asigură delimitarea răspunderilor între furnizori şi clienți privind cheltuielile ocazionate de circulația mărfurilor şi ambalajelor. Prin aceste condiții de livrare se precizează locul până unde furnizorul suportă cheltuielile de expediere şi de asigurare. Condițiile de livrare la intern pot fi: franco - depozitul furnizorului, franco - stația de expediere şi franco - stația de destinație. Cheltuielile de aprovizionare, cum ar fi cele de transport achitate terților încărcare - descărcare, asigurare, se adaugă la prețul de facturare sau cumpărare, formând costul de achiziție sau costul de aprovizionare.

Condițiile de ambalare ale mărfurilor se referă la precizarea tipului de ambalaje utilizate şi la includerea sau neincluderea prețului ambalajului în prețul mărfii, ceea ce prezintă importanță pentru înregistrarea în contabilitate. Dacă prețul ambalajului este inclus în prețul mărfii, întreaga valoare a mărfii

şi ambalajului se reflectă în contul de mărfuri, iar dacă nu, valoarea ambalajului trebuie reflectată diferit în funcție de natura acestuia.

Condițiile de plată, respectiv de încasare sunt prevăzute prin contractele sau convențiile încheiate între părți cu ocazia negocierilor.

Circulația mărfurilor cu ridicata necesită parcurgerea următoarelor etape standard:

- Recepția sau autorecepția mărfurilor la furnizor, efectuată de către o comisie formată numai din reprezentanții furnizorului (producătorului) ale cărei rezultate sunt consemnate într-un "Proces verbal de autorecepție" în care se înscriu elementele principale care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru expedierea mărfurilor. În cazul în care la recepția mărfurilor efectuată la furnizor participă şi un delegat al societății comerciale cu ridicata în locul "Procesului verbal de autorecepție" se întocmeşte un "Proces verbal de recepție", iar delegatul societății comerciale cu ridicata rămâne singurul răspunzător de preluarea, expedierea şi transportul mărfurilor până la recepția lor finală efectuată la depozitul cu ridicata;
- Expedierea mărfurilor de către furnizor (producător) către societatea comercială cu ridicata beneficiară care presupune emiterea documentelor specifice cum ar fi: "Dispoziție de livrare", "Aviz de expediție", "Factură fiscală", "Chitanță fiscală", "Certificat de calitate", după caz;
- Transportul mărfurilor poate fi efectuat de către furnizor (producător), client (societate comercială cu ridicata) sau de către un terț (cărăuş);

– Recepția mărfurilor la depozitul cu ridicata pentru preluarea mărfurilor în gestiune, ale cărei rezultate se consemnează în "Nota de intrare - recepție şi constatare de diferențe". La sosirea mărfurilor, pentru fiecare mijloc de transport se preia numărul acestuia şi se înscrie într-un registru al mijloacelor de transport sosite cu mărfuri (registru de poartă), se verifică sigiliile, încuietorile, etc. În cazul mărfurilor sosite în vagoane feroviare se verifică integritatea vagoanelor în prezența delegatului SNCFR şi se întocmeşte documentul "Proces verbal de deschidere a vagonului" în care se consemnează eventualele lipsuri de care se face vinovat cărăuşul. În cazul în care totuşi sigiliile nu sunt rupte, dar la recepție se constată lipsuri față de documentele însoțitoare (iar la recepția de la furnizor nu a participat un delegat propriu) se întocmeşte un "Proces verbal de sistare a recepției" şi se anunță furnizorul pentru a trimite un delegat care să asiste la recepție. În situația în care se recepționează mărfuri care nu corespund calitativ se întocmeşte documentul "Proces verbal de preluare în custodie", iar mărfurile rămân păstrate la cumpărător până când le ridică furnizorul.

În vederea înregistrărilor contabile, "Notele de intrare - recepție şi constatare de diferențe" se pot centraliza în "Recapitulația mărfurilor intrate în depozit", document prin intermediul căruia se pot face delimitări pe gestiuni primitoare, furnizori şi/sau cauze care au dus la lipsuri constatate la recepție.

Exemplu privind înregistrarea în contabilitate a activității de comerț cu ridicata

1. Se constituie o societate comercială cu răspundere limitată cu un capital social subscris şi vărsat de 45.000.000 lei, din care: mijloace fixe

25.000.000 lei, disponibil în cont 15.000.000 lei şi numerar 5.000.000 lei. Obiectul de activitate al societății este comerțul cu ridicata pentru care se practică un adaos comercial de 20%.

2. Taxele de constituire şi de înregistrare la camera de comerț, achitate în numerar, sunt de 2.000.000 lei.

3. Se înregistrează contractarea unui credit de la o unitate bancară de 30.000.000 lei, pe o perioadă de 2 ani, cu o dobândă de 50% pe an.

4. Se cumpără mărfuri de la furnizori în valoare de 20.000.000 lei cost de achiziție, TVA 22%, formându-se prețul cu ridicata.

5. Se achită din contul curent furnizorul de mărfuri.

6. Se vând mărfuri cu încasare în numerar în valoare de 12.000.000 lei preț cu ridicata.

7. Se înregistrează depunerea la bancă a numerarului.

8. Se vând mărfuri cu încasare ulterioară în valoare de 16.000.000 lei preț cu ridicata.

9. Pentru creanța sa, clientul acordă o filă de cec.

10. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute.

371	
Si -	
Rd	Rc
29.280.000	28.000.000

378	
	Si -
	Rc
	4.000.000

$$K = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{Si_{371} + Rd_{371}} \times 100 = \frac{4.000.000}{29.280.000} \times 100 =$$

13,66%

$$C = K \times Rc_{371} = 13,66\% \times 28.000.000 = 3.824.800 \text{ lei}$$

Registru jurnal

Nr crt	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Subscriere capital social	456	1011	45.000.000	45.000.000
1.2	Vărsarea capitalului	%	456		45.000.000
	social subscris	212		25.000.000	
		5121		15.000.000	
		5311		5.000.000	
1.3	Reflectare capital vărsat	1011	1012	45.000.000	45.000.000
2.	Cheltuieli de constituire	201	5311	2.000.000	2.000.000
3.	Contractarea unui credit	5121	1621	30.000.000	30.000.000
4.1	Cumpărare de mărfuri cu	371	%	29.280.000	
	formare de preț		401		20.000.000
			378		4.000.000
			4428		5.280.000
4.2	TV datorat furnizorului	4426	401	4.400.000	4.400.000
5.	Se achită furnizorul de măr-	401	5121	24.400.000	24.400.000
	furi prin virament bancar				
6.	Vânzare de mărfuri cu	5311	%	12.000.000	
	încasare în numerar		707		9.836.160
			4427		2.163.840
7.	Depunerea la bancă a	581	5311	12.000.000	12.000.000
	numerarului	5121	581	12.000.000	12.000.000
8.	Vânzare de mărfuri cu	411	%	16.000.000	
	decontare ulterioară		707		13.114.880
			4427		2.885.120
9.	Primirea filei de cec	5112	411	16.000.000	16.000.000
10	Descărcarea gestiunii de	%	371		
	mărfurile vândute	607		19.126.240	
		378		3.824.800	
		4428		5.048.960	

3.5. Contabilitatea comerțului cu amănuntul

Unitățile comerciale specializate în comerțul cu amănuntul reprezintă veriga finală a distribuției mărfurilor către populație. Obiectul acestui gen de comerț îl constituie vânzarea unor cantități mici de mărfuri pentru satisfacerea cererii individuale de consum pe perioade scurte. Unitatea operativă este magazinul de desfacere cu amănuntul care poate fi specializat în desfacerea diferitelor categorii, cum ar fi: alimentare, nealimentare, mixte, etc. Marile magazine comerciale cu amănuntul sunt de regulă structurate pe raioane de mărfuri specializate în desfacerea unui sortiment restrâns de mărfuri cum ar fi: textile, confecții, încălțăminte, parfumerie, marochinărie, etc.

Tot în cadrul circulației mărfurilor cu amănuntul se include şi comercializarea combustibilului, comerțul de consignație, comision şi intermediere.

La unitățile de desfacere cu amănuntul evidența operativă se ține cu ajutorul Raportului sau Registrului de gestiune, în care se consemnează:

- soldul la începutul perioadei, separat pentru mărfuri şi separat pentru ambalaje;
- intrările de mărfuri şi ambalaje pe bază de documente cum ar fi: Factură, Aviz de însoțire, Notă de intrare recepție şi constatare de diferențe, Inventar, Proces verbal, etc.;
- vânzările de mărfuri şi ambalaje, în funcție de modalitatea de vânzare;
- soldul la sfârşitul perioadei, separat pentru mărfuri şi separat pentru ambalaje.

Acest raport sau registru de gestiune se ține numai valoric şi reprezintă un document de evidență operativă privind mişcarea mărfurilor şi ambalajelor în unitățile comerciale cu amănuntul.

La compartimentul contabilității de gestiune a stocurilor evidența analitică se ține global - valoric cu ajutorul "Fişelor de cont pentru operațiuni diverse" deschise pentru fiecare gestiune, cu evidențierea operațiilor de intrare - ieşire, stabilindu-se soldul fie după fiecare operație, fie după o anumită perioadă, separat pentru mărfuri şi separat pentru ambalaje.

La sfârşitul fiecărei luni se întocmeşte Balanța de verificare analitică prin care se asigură controlul înregistrărilor în contabilitatea analitică, pe gestiuni, global - valoric. Controlul efectiv al gestiunilor de mărfuri se realizează prin inventariere.

În cazul în care unitățile comerciale specializate în comerțul cu amănuntul îşi organizează depozite proprii de repartizare în care evidența mărfurilor se ține cantitativ - valoric, se pot practica, după preferință, şi alte metode de evidență operativă şi analitică . Depozitul de repartizare efectuează două operații:

- prima operație se referă la recepția mărfurilor sosite de la furnizori;
- a doua operație o constituie distribuirea mărfurilor către magazinele de desfacere cu amănuntul; aceasta se efectuează pe baza "Graficului de distribuție" şi a "Notei de predare - restituire" care justifică descărcarea gestiunii depozitului şi încărcarea gestiunii beneficiare.

Nota de predare - restituire stă la baza completării Raportului sau registrului de gestiune cu intrările de mărfuri şi a Fişei de magazie cu ieşirile de mărfuri. Tot pe baza ei se întocmeşte Recapitulația mărfurilor ieşite din depozit şi intrate în gestiunea primitoare.

Factorul specific care particularizează înregistrările contabile a fluxurilor de intrare - ieşire a mărfurilor în unitățile comerciale cu amănuntul este evaluarea stocurilor de mărfuri în prețuri de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, din necesități de control gestionar. Deoarece TVA - ul cuprins în prețul de vânzare cu amănuntul este exigibil la decontare cu bugetul statului numai în momentul vânzării efective a mărfurilor prin magazinele de desfacere cu amănuntul, pe durata stocării acestora TVA - ul se va evidenția ca fiind neexigibil.

Activitatea economico - financiară a unității comerciale cu amănuntul se caracterizează prin multitudinea şi varietatea operațiilor de aprovizionare, desfacere, încasări, decontări şi plăți care necesită calcule, supraveghere şi control din partea contabilității comerciale.

Aprovizionarea unității comerciale de desfacere cu amănuntul se desfăşoară pe baza necesarului fondului de mărfuri determinat cu ajutorul informațiilor privind studiul cererii consumatorilor, evidența stocurilor şi aprovizionărilor pe grupe de mărfuri şi pe articole. În baza acestui necesar de aprovizionat se contractează fondul de mărfuri prin intermediul unităților comerciale cu ridicata sau direct de la întreprinderile producătoare.

Aprovizionarea unității comerciale cu amănuntul se poate realiza în următoarele variante:

- aprovizionare efectuată de către unitatea comercială cu ridicata în condiții de livrare loco - magazin sau loco - depozit cu ridicata;
- aprovizionare efectuată de către unitatea comercială cu ridicata în regim de tranzit;
- aprovizionarea efectuată de către unitatea comercială cu amănuntul direct de la producători.

Operațiunile generate de vânzarea mărfurilor cu amănuntul se grupează în trei categorii:

- vânzare de mărfuri cu plata în numerar;
- vânzare de mărfuri cu plata prin virament;
- vânzare de mărfuri cu plata în rate.

Cele mai importante forme de vânzare a mărfurilor cu plata în numerar sunt:

– vânzarea pe bază de bonuri emise de vânzător;
– vânzarea pe bază de tichete eliberate de casier cu ajutorul caselor de marcat;
– vânzarea cu plata directă la vânzător;
– vânzarea prin autoservire;
– vânzarea prin automate;
– televânzarea.

Vânzarea pe bază de bonuri emise de vânzător. În această situație bonurile emise şi achitate sunt înseriate în borderouri speciale, pe gestiuni şi raioane, ale căror totaluri sunt confruntate la sfârşitul zilei cu sumele înscrise în monetar.

Vânzarea pe bază de tichete eliberate de casier cu ajutorul casei de marcat. Tichetele nu nominalizează mărfurile, ci atestă încasarea sumei aferentă sortimentelor solicitate şi dă dreptul vânzătorului să elibereze marfa. Valoarea tichetelor eliberate este imprimată pe banda de control, iar totalul zilei sau al schimbului reprezintă vânzarea magazinului.

Vânzarea cu plata directă la vânzător. Încasarea de către vânzător a sumelor respective se pretează la mărfurile ce se vând cu bucata, la litru sau la kilogram, preambalate şi a căror gestiune este individuală. Sumele astfel încasate se predau cu monetar.

Vânzarea prin autoservire se bazează pe plata mărfurilor cumpărate la ieşirea din raion sau din magazin unde casierul emite cu ajutorul maşinii de marcat bonuri pentru valoarea mărfurilor cumpărate.

Vânzarea prin automate. Este un procedeu modern, automatele amplasate în fața sau în incinta magazinelor eliberează marfa în funcție de monedele introduse.

Televânzarea se bazează pe apeluri telefonice adresate de clienți unității comerciale cu amănuntul. Tranzacțiile se perfectează în limita anumitor sume, iar marfa care face obiectul comenzilor este transportată la domiciliul clientului care achită prețul mărfii şi cheltuielile de transport sau un anumit procent calculat asupra valorii mărfurilor.

Tehnica încasării, înregistrării şi decontării sumelor este similară pentru toate formele: la sfârşitul zilei casierul totalizează borderoul bonurilor de vânzare sau preia din memoria aparatului de casă valoarea totală a vânzărilor şi întocmeşte monetarul în două exemplare. Primul exemplar (originalul) se înaintează casieriei, iar copia rămâne la şeful de magazin care înregistrează pe această bază în Raportul de gestiune. Raportul de gestiune se înaintează compartimentului de evidență al unității unde se întocmeşte Recapitulația mărfurilor ieşite. Casierul întocmeşte pe baza monetarului centralizatorul încasărilor zilnice care serveşte la emiterea chitanței centralizatoare a vânzărilor pe baza căreia se operează în Registrul de casă.

Vânzarea mărfurilor prin unitățile comerciale de desfacere cu amănuntul necesită reflectarea în contabilitate atât a sumelor încasate, cât şi scăderea lor din gestiune şi stabilirea rezultatului. Sumele obținute din vânzarea mărfurilor reprezintă venituri ale unității comerciale cu amănuntul asupra cărora contabilitatea comercială efectuează înregistrări cronologice şi sistematice.

Exemplu privind vânzarea mărfurilor cu amănuntul

1. Se constituie o societate comercială cu răspundere limitată cu un capital social subscris şi vărsat de 35.000.000 lei, compus din: mijloace fixe 5.000.000 lei, mărfuri 7.000.000 lei, numerar 5.000.000 lei şi disponibil în cont 18.000.000 lei. Obiectul de activitate al societății este comerțul cu amănuntul pentru care se practică un adaos comercial de 30%.

2. În vederea constituirii s-au efectuat cheltuieli în numerar în valoare de 3.000.000 lei.

3. Mărfurile aduse ca aport la capital se trec în magazin formându-se prețul de vânzare cu amănuntul.

4. Se vând mărfuri cu încasare în numerar în valoare de 10.500.000 lei preț cu amănuntul.

5. Se depune la bancă numerarul obținut din vânzarea mărfurilor.

6. Se cumpără mărfuri de la furnizori în valoare de 20.000.000 lei cost de achiziție, TVA 22%, formându-se prețul cu amănuntul.

7. Se suplimentează carnetul de cec cu limită de sumă cu valoarea de 25.000.000 lei şi se achită pe bază de cec furnizorul de mărfuri.

8. Se vând mărfuri cu decontare ulterioară în valoare de 26.500.000 lei preț cu amănuntul.

9. Pentru creanța sa, clientul acordă o filă de cec pe care societatea o depune la bancă şi o încasează.

10. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute.

371	
Si -	
7.000.000	37.000.000
4.102.000	
31.720.000	
Rd	Rc
42.822.000	37.000.000

378	
	Si -
	2.100.000
	6.000.000
	Rc
	8.100.000

$$K = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{Si_{371} + Rd_{371}} \times 100 = \frac{8.100.000}{42.822.000} \times 100 = 18,91,\%$$

$$C = K \times Rc_{371}$$

$$C = 18,91\% \times 37.000.000 = 6.996.700$$

11. Se înregistrează închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri.

Registrul jurnal

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Subscrierea capitalului social	456	1011	35.000.000	35.000.000
1.2	Vărsarea capitalului social subscris	% 212 371 5311 5121	456	 5.000.000 7.000.000 5.000.000 18.000.000	35.000.000
1.3	Capital social subscris şi vărsat	1011	1012	35.000.000	35.000.000
2.	Cheltuieli de constituire	201	5311	3.000.000	3.000.000
3.	Formarea prețului cu amănuntul al mărfurilor	371	% 378 4428	4.102.000	 2.100.000 2.002.000
4.	Vânzare de mărfuri în numerar	5311	% 707 4427	10.500.000	 8.606.640 1.893.360
5.	Depunerea la bancă a numerarului	581 5121	5311 581	10.500.000 10.500.000	10.500.000 10.500.000
6.1.	Cumpărare de mărfuri de la furnizori	371	% 401 378 4428	31.720.000	 20.000.000 6.000.000 5.720.000
6.2.	TVA datorat furnizorului	4426	401	4.400.000	4.400.000
7.1.	Suplimentarea carnetului de cec	5126	5121	25.000.000	25.000.000
7.2	Achitarea furnizorului pe bază de cec	401	5126	24.400.000	24.400.000
8.	Vânzare de mărfuri cu decontare ulterioară	411	% 707 4427	26.500.000	 21.721.520 4.778.480
9.1.	Primirea unei file de cec	5112	411	26.500.000	26.500.000
9.2.	Încasarea filei de cec	581 5121	5112 581	26.500.000 26.500.000	26.500.000 26.500.000
10.	Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute	% 607 378 4428	371	 23.331.460 6.996.700 6.671.840	37.000.000
11.1	Închiderea contului de cheltuieli	121	607	23.331.460	23.331.460
11.2	Închiderea contului de venituri	707	121	30.328.160	30.328.160

3.6. Contabilitatea mărfurilor vândute în regim de consignație

Părțile ce intervin în cadrul acestei forme de vânzare sunt:

- posesorul bunurilor depuse spre vânzare în consignație (consignant);

- societatea comercială cu amănuntul care primeşte bunurile în consignație (consignator).

Aceste bunuri sunt primite în consignație spre a fi vândute în schimbul unui comision. Obiectul vânzărilor prin consignație îl fac şi mărfurile sechestrate sau confiscate de organele în drept.

Condițiile în care se depun şi se primesc mărfuri în consignație decurg din relațiile contractuale care se nasc între cele două părți: consignatorul luând la cunoştință de ele prin intermediul bonului de primire.

Dintre aceste drepturi şi obligații se impun a fi cunoscute următoarele:

- Bunurile primite în consignație sunt şi rămân proprietatea consignantului până în momentul vânzării lor, când ele devin mărfuri şi se înregistrează în gestiunea magazinului. La cererea consignantului prețul de evaluare al bunurilor poate fi redus, operație ce are loc pe baza unei cereri scrise din partea posesorului sau a unei terțe persoane împuternicite de posesor;

- Consignatorul are dreptul la un comision, aplicat asupra prețului de evaluare al bunurilor, comision ce se adaugă la acest preț, determinând astfel prețul de vânzare care se încasează de la cumpărător;

- Depunerea sau retragerea bunurilor, precum şi încasarea prețului de vânzare şi plata sumei ce se cuvine consignantului au la bază documente justificative legale (bonul de primire, chitanța, etc.).

În contabilitate, evidența bunurilor primite spre a fi vândute în regim de consignație se realizează cu ajutorul unui cont în afara bilanțului şi anume

8038 "Alte valori în afara bilanțului" Este un cont ce funcționează în partidă simplă, debitându-se cu valoarea bunurilor depuse în consignație şi creditându-se cu valoarea bunurilor vândute în regim de consignație sau cu valoarea bunurilor retrase de către deponenți.

Contabilitatea analitică se ține pe fiecare deponent (consignant).

Exemplu privind înregistrarea în contabilitate a activității de consignație.

1. Se depun bunuri în consignație de către un deponent, fiind evaluate la 5.000.000 lei.

2. Se înregistrează vânzarea de bunuri în regim de consignație a căror valoare de depunere este de 3.000.000 lei. Comisionul unității de desfacere cu amănuntul pentru activitatea de consignație este de 15%.

Valoare de depunere…… 3.000.000 lei
Comision (15%)……. 450.000 lei
TVA 22% …….. 99.000 lei
Preț de vânzare …….. 3.549.000 lei

3. Se înregistrează ca mărfuri bunurile vândute în regim de consignație, creând obligația față de deponent pentru valoarea de depunere.

4. Se descarcă gestiunea unității de mărfurile vândute în regim de consignație.

5. Se înregistrează achitarea obligației față de deponent pentru valoarea de depunere a mărfurilor vândute în regim de consignație.

6. Se înregistrează retragerea de către deponent a bunurilor depuse în consignație şi nevândute.

Registrul jurnal

Nr. crt.	Explicație	Cont debit	Cont credit	Sume debitoar	Sume creditoare
1.	Depunere de bunuri în consignație	8038		5.000.000	
2.1	Vânzare de mărfuri	5311	% 707 4427	3.549.000	 3.450.000 99.000
2.2	şi concomitent		8038		3.000.000
3.	Înregistrarea că mărfuri a bunurilor vândute	371	% 462 378 4428	3.549.000	 3.000.000 450.000 99.000
4.	Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute în regim de consignație	% 607 378 4428	371	 3.000.000 450.000 99.000	3.549.000
5.	Achitarea sumei deponentului	462	5311	3.000.000	3.000.000
6.	Retragere bunuri nevândute		8038		2.000.000

3.7. Contabilitatea mărfurilor vândute cu plata în rate

Unitățile comerciale care îşi desfăşoară activitatea în sfera comerțului cu amănuntul practică pentru anumite produse, în vederea sporirii atracției cumpărătorilor, un sistem de vânzări cu plata în rate.

În general, se vând cu plata în rate produse de folosință îndelungată şi cu valoare mare cum ar fi: mobilă, aparate electrocasnice, aparatură electronică, etc., cu predilecție pentru persoane fizice care pot fi sau nu angajați ai societății, dar şi de către persoane juridice. Totalitatea produselor pe care o societate le va vinde cu plata în rate se stabileşte prin politica de vânzări şi este cuprinsă într-un nomenclator distinct.

Indiferent de cumpărător, vânzarea de mărfuri cu plata în rate presupune încheierea unui contract de vânzare - cumpărare în rate între societatea vânzătoare şi client. În cazul vânzării către populație, clientul care este persoană fizică şi în vederea încheierii unui astfel de contract trebuie să facă dovada posibilității achitării ratelor eşalonate la termenele scadente prevăzute în contract şi să prezinte doi giranți cu locuri de muncă permanente şi venituri salariale corespunzătoare, să facă dovada că au domiciliul stabil în aceiaşi localitate cu societatea. În cazul vânzării către o altă societate, clientul persoană juridică va pune la dispoziția societății vânzătoare documentele care să conțină datele de identificare ale societății cumpărătoare.

De obicei, la încheierea contractului se achită o cotă de 30 - 40 % din valoarea bunurilor, denumită avans, iar diferența se împarte în cote egale, denumite rate, care pot fi lunare, trimestriale sau pe alte perioade de timp, în funcție de bunurile achiziționate. Pentru vânzarea în rate la care intervine şi creditul comercial se percepe o dobândă ce are aceeaşi scadență cu ratele. În practică, dobânda aferentă vânzărilor cu plata în rate are mai multe variante în funcție de decizia unității sau negocierile cu cumpărătorul: dobânda aplicată la mărimea ratei, dobânda aplicată la restul de plată, dobânda aplicată la restul de plată în sumă fixă. Pentru întârzierea plății ratelor se percep penalizări aplicate la valoarea ratei scadente neachitate, pentru fiecare zi de întârziere, iar în cazul nerecuperării ratelor sau a bunului se acționează în justiție. Toate aceste elemente sunt stipulate în contract. De asemenea, contractul mai prevede obligațiile părților, obiectul contractului, modalitatea de plată şi răspunderile părților contractante.

Uzanța generală prevede transferarea proprietății şi a riscului asupra cumpărătorului la data achitării avansului, dată la care are loc şi livrarea

bunului, cumpărătorul obligându-se să nu înstrăineze bunul până la data achitării integrale.

Deci, prețul mărfurilor ce se vând cu plata în rate cuprinde:

- prețul cu amănuntul;
- dobânda ce se achită băncii;
- comisionul perceput sub formă de procent, necesar acoperirii cheltuielilor efectuate de societatea comercială cu amănuntul, pentru evidența şi urmărirea încasării ratelor.

Societățile comerciale cu amănuntul care nu apelează la credite bancare pentru vânzări cu plata în rate, ci folosesc numai fondurile proprii, pot stabili pentru cumpărători condiții mai avantajoase.

Exemplu privind vânzarea de mărfuri cu plata în rate.

1. Se cumpără mărfuri de la furnizori în valoare de 15.000.000 lei cost de achiziție, TVA 22%, formându-se prețul cu amănuntul. Adaosul comercial practicat de societate este de 30%.

2. Se achită furnizorul de mărfuri prin virament bancar.

3. Se vând mărfuri cu decontare ulterioară în valoare de 12.000.000 lei preț cu amănuntul.

4. Se înregistrează încasarea creanței clientului prin virament bancar.

5. Se vând mărfuri cu plata în rate în valoare de 8.500.000 lei preț cu amănuntul. La livrarea mărfurilor se încasează în numerar un avans de 40%. Achitarea diferenței se va face în 5 rate, iar dobânda percepută este de 10% aplicată la mărimea ratei.

Scadențar

- valoarea mărfurilor la preț cu amănuntul 8.500.000 lei
- avans 40% 3.400.000 lei
- rest de plată 5.100.000 lei
- mărimea ratei 5.100.000 : 5 = 1.020.000 lei
- TVA inclus în rate 919.632 lei
- TVA aferent avansului 613.088 lei
- TVA aferent unei rate 183.926 lei
- dobânda totală 510.000 lei
- dobânda aferentă unei rate 102.000 lei

6. Se încasează prima rată a mărfurilor vândute cu plata în rate, înregistrându-se veniturile curente.

7. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute.

371	
Si -	
Rd	Rc
23.790.000	20.500.000

378	
	Si -
	Rc
	4.500.000

$$K = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{Si_{371} + Rd_{371}} \times 100 = \frac{4.500.000}{23.790.000} \times 100 =$$

$$= 18,91\%$$

$$C = 18,91\% \times 20.500.000 = 3.876.550$$

Registrul jurnal

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Achiziționare de mărfuri cu formare de preț	371	% 401 378 4428	23.790.000	 15.000.000 4.500.000 4.290.000
1.2	TVA datorat furnizorului	4426	401	3.300.000	3.300.000
2.	Achitarea furnizorului	401	5121	18.300.000	18.300.000
3.	Vânzare de mărfuri cu decontare ulterioară	411	% 707 4427	12.000.000	 9.836.160 2.163.840
4.	Încasarea creanței clientului	5121	411	12.000.000	12.000.000
5.1	Vânzare de mărfuri cu plata în rate	411	% 707 4427 472 4428	9.010.000	 2.786.912 613.088 4.690.368 919.632
5.2	Încasarea avansului	5311	411	3.400.000	3.400.000
6.1	Încasarea primei rate	5311	411	1.020.000	1.020.000
6.2	Formarea veniturilor curente	472	% 707 766	836.074	 734.074 102.000
6.3	Înregistrare TVA exigibil		4427	103.926	103.926
7.	Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute	% 607 378	371	 12.926.890 3.876.550 3.696.560	20.500.000

CAPITOLUL IV

CONTABILITATEA COMERȚULUI EXTERIOR

4.1.Contabilitatea exportului de mărfuri

Exportul de mărfuri reprezintă o componentă a activității de comerț exterior care include totalitatea operațiilor prin care mărfurile produse sau prelucrate într-o țară se vând în alte țări.

Ca entități participante la activitatea de comerț exterior, societățile de comerț exterior pot realiza exportul de mărfuri pe cont propriu sau în comision. Atât exportul de mărfuri pe cont propriu, cât şi exportul de mărfuri în comision poate fi cu încasare la vedere şi pe credit comercial.

4.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu

4.1.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere

În modalitatea exportului de mărfuri pe cont propriu, societățile de comerț exterior au calitatea de cumpărător - vânzător. Ele cumpără mărfuri de la unitățile producătoare şi le vând la extern în numele, pe contul şi pe riscul lor. Ca o consecință a acestei activități, rezultatele exportului de mărfuri pe cont propriu se reflectă în gestiunea societății de comerț exterior.

Relațiile economice dintre societățile de comerț exterior şi unitățile producătoare se realizează pe bază de contracte interne, iar cele cu clienții externi se realizează pe bază de contracte externe.

Pentru diferite prestări de servicii, societățile de comerț exterior încheie separat contracte economice cu unități de acest gen, cum ar fi societăți prestatoare de servicii de expediții, de control al mărfurilor, etc.

Elementul esențial al contractelor încheiate îl constituie prețul mărfurilor.

Prețul mărfurilor cumpărate de la unitățile producătoare se negociază, de regulă, în condiția franco - fabrică, iar în anumite cazuri în condiția franco - frontiera - română.

Circuitul mărfurilor poate urma însă diferite trasee cu implicații corespunzătoare în reflectarea contabilă a operațiilor, cum ar fi:

- unitate producătoare - societate de comerț exterior - client extern;
- unitate producătoare - client extern;
- unitate producătoare - societate de comerț exterior - diverşi terți (pentru prelucrare) - societate de comerț exterior - client extern.

Prețul mărfurilor vândute clienților externi se negociază în diferite condiții de livrare, cele mai reprezentative fiind condițiile FOB (franco portul românesc de încărcare) şi CIF (franco portul străin de descărcare).

În funcție de condiția de livrare stabilită se diferențiază nivelul şi structura prețului extern. Astfel, în condiția de livrare FOB prețul extern cuprinde doar prețul mărfii corespunzător valorii internaționale negociate, iar în condiția de livrare CIF prețul extern cuprinde pe lângă prețul mărfii şi transportul extern şi asigurarea mărfurilor pe parcursul extern. În toate cazurile, la prețurile prezentate se mai pot adăuga diverse elemente cum ar fi:

dobânzi - dacă vânzarea se face pe bază de credit comercial, diverse comisioane de control sau expediție a mărfurilor şi altele.

Aşadar, rezultă două concluzii şi anume:

a) în condiția de livrare FOB se diferențiază două componente ale prețului extern: FOB brut, în care prețul extern cuprinde prețul mărfurilor şi alte componente ca dobânzi, comisioane, cote de service etc. şi FOB net în care prețul extern cuprinde doar prețul mărfurilor;
b) în condiția de livrare CIF se diferențiază, de asemenea, două componente ale prețului extern, privite însă pe un plan mai cuprinzător şi anume: prețul mărfurilor (adică valoarea FOB net) şi celelalte componente cum ar fi transport, asigurare, comisioane, dobânzi, etc.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor se face pe fluxul circulației mărfurilor şi anume: la cumpărare societatea de comerț exterior achită unităților producătoare contravaloarea mărfurilor în lei din resurse proprii sau din credite bancare, iar la vânzare societatea de comerț exterior încasează de la clienții externi contravaloarea mărfurilor în valută. Valuta încasată se transformă în lei la cursul de schimb valutar al zilei. Datorită faptului că încasarea mărfurilor de la extern are loc în majoritatea cazurilor ulterior facturării, cu ocazia încasării de la extern se calculează diferența de curs valutar după relația:

Diferența de curs valutar = Valuta încasată x (Cursul de schimb valutar la încasare - Cursul de schimb valutar la facturare)

Diferența de curs valutar rezultată poate fi favorabilă, în situația în care cursul de schimb valutar la încasare este mai mare decât cursul de schimb valutar la facturare şi nefavorabilă în situația inversă. În contabilitate, diferența de curs valutar se va reflecta ca venit financiar în situația în care este favorabilă, sau ca cheltuială financiară în situația în care este nefavorabilă.

În ceea ce priveşte serviciile prestate, acestea se decontează cu unitățile prestatoare, în valută, operație care conduce ca şi în cazul decontării cu clienții externi la calcul de diferențe de curs valutar, cu ocazia plății, după relația:

Diferența de curs valutar = Valuta plătită x (Cursul de schimb valutar la plată - Cursul de schimb valutar la facturare)

Diferența de curs valutar rezultată în cazul plăților este favorabilă atunci când cursul de schimb la plată este mai mic decât cursul de schimb la facturare şi nefavorabilă în situația inversă. De asemenea, se reflectă ca venit sau ca cheltuială financiară.

Trebuie precizat faptul că sumele datorate unităților prestatoare de servicii se includ în prețul extern la acelaşi nivel fără a se obține rezultat financiar. Datorită faptului că valoarea serviciilor prestate ce se decontează în valută unităților prestatoare nu este aducătoare (producătoare) de rezultate financiare se pune problema dacă această componentă a prețului extern să se constituie sau nu ca o componentă a cifrei de afaceri a societăților de comerț exterior.

O problemă importantă a organizării contabilității exportului se referă la structura cheltuielilor şi veniturilor. La fel ca toate societățile comerciale, societățile de comerț exterior reflectă în contabilitate cheltuielile şi veniturile după natura activității (exploatare, financiară sau excepțională) şi în

continuare, în cadrul activităților, pe feluri de cheltuieli indiferent de destinația acestora, respectiv pe feluri de venituri indiferent de sursa de proveniență a lor.

Structura cheltuielilor şi a veniturilor impune însă unele discuții generate de specificul activității de comerț exterior. Baza de plecare a discuțiilor, în cazul exportului de mărfuri pe cont propriu, o constituie cifra de afaceri.

Conform prevederilor Regulamentului pentru aplicarea Legii contabilității (art. 99) potrivit căruia cifra de afaceri "se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri din exploatare, mai puțin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienților" ar trebui ca în comerțul exterior aceasta să se constituie la nivelul prețului extern încasat, indiferent de condiția de livrare a mărfurilor.

În urma unei analize amănunțite s-a ajuns la concluzia că se pot lua în considerare trei variante de evidență a veniturilor care să se constituie ca cifră de afaceri:

O primă variantă - constă în faptul ca: veniturile din vânzarea mărfurilor la extern să se constituie la nivelul prețului extern corespunzător condiției efective de livrare a mărfurilor, dar să se reflecte în conturi diferite de venituri astfel contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" să înregistreze partea prețului extern corespunzătoare valorii FOB, contul 708 "Venituri din activități diverse" să înregistreze celelalte componente ale valorii externe (transport, asigurare, etc.), iar contul 766 "Venituri din dobânzi" să reflecte dobânzile externe ale exporturilor care se constituie ca venituri financiare.

În mod asemănător se reflectă în contabilitate şi cheltuielile, astfel în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" se înregistrează costul de cumpărare

a mărfurilor vândute, iar celelalte componente ale prețului extern se înregistrează în contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare", 624"Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal", etc.

Această variantă prezintă anumite avantaje şi anume este simplă în aplicare şi permite o metodologie contabilă unitară pentru toate operațiile de comerț exterior efectuate pe cont propriu.

Dezavantajele acestei variante constau în:

- majorarea cifrei de afaceri cu diferența dintre valoarea CIF şi valoarea FOB, făcând necomparabile cifrele de afaceri între diferite societăți de comerț exterior;
- implică reflectarea în cheltuieli a serviciilor prestate la nivelul cursului de schimb de la data facturării pentru a nu denatura indicatorii de analiză ai contului de rezultate;
- implică regularizarea diferențelor dintre cheltuielile externe de transport antecalculate şi cele efective, între cele două conturi de venituri 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" şi 708 "Venituri din activități diverse", în vederea determinării corecte a marjei comerciale (ca indicator de analiză al contului de rezultate).

A doua variantă - constă în faptul că reflectarea veniturilor la nivelul prețului extern se face la nivelul condiției efective de livrare, în totalitatea lor, prin intermediul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor". În această situație ar urma ca toate cheltuielile cu mărfurile şi prestările de servicii să se reflecte cu ajutorul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile". Această variantă, deşi asigură calculul unei cifre de afaceri ca şi în primul caz, ea prezintă dezavantajul că obligă la reflectarea cheltuielilor externe de circulație tot în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile", ceea ce nu corespunde

conținutului economic al acestui cont. În plus, nu permite aplicarea unei metodologii contabile unitare pentru toate operațiile de comerț exterior.

A treia variantă - constă în faptul ca: veniturile şi deci cifra de afaceri să se constituie la nivelul valorii externe FOB net cu ajutorul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor", iar cheltuielile cu mărfurile să se reflecte cu ajutorul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile". Celelalte componente ale prețului extern, cum ar fi transport, asigurare, etc., ar urma să se reflecte direct cu ajutorul conturilor de terți astfel: creanța externă în contul 411 "Clienți", iar angajamentele în conturile 401 "Furnizori" sau 408 "Furnizori - facturi nesosite", după caz. Avantajele acestei variante constau în: calculul mai corect al cifrei de afaceri; asigurarea comparabilității cifrelor de afaceri între societățile de comerț exterior şi asigurarea unei metodologii contabile unitare, specifică pentru toate operațiile de comerț exterior. Ca dezavantaje se pot menționa amplificarea calculelor de regularizare de diferențe de cheltuieli externe şi de diferențe de curs valutar.

O problemă cu implicații de ordin metodologic se referă la sistemul de evidență a operațiilor cu străinătatea şi anume sistemul monomonetar sau sistemul plurimonetar. Astfel, Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, în art. 10, prevede că operațiile privind investițiile de capital străin, titlurile de valoare, comerțul exterior, cooperarea economică internațională, prestările de servicii şi executările de lucrări externe, creditele şi operațiile bancare externe, schimbul valutar, disponibilitățile în devize, precum şi alte operații în devize se înregistrează în contabilitate atât în devize, cât şi în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării lor.

Astfel, luând în considerare modul de reglementare a reflectării în conturi a creanțelor şi angajamentelor externe la cursul de schimb de la data constituirii lor, a disponibilităților în devize la cursul zilei şi a metodei de

evidență a stocurilor de mărfuri, cum ar fi metoda inventarului permanent şi metoda inventarului intermitent, rezultă posibilitatea aplicării sistemului monomonetar de evidență în mai multe variante, prin combinarea factorilor menționați.

În contabilitate se va înregistra în mod distinct relațiile la intern şi la extern.

Exemplu de export de mărfuri pe cont propriu

1. Societatea de comerț exterior "A" achiziționează mărfuri de la furnizori interni în vederea vânzării lor la export pe cont propriu în valoare de 22.000.000 lei, TVA 22%, pe bază de factură fiscală, plata se efectuează integral prin bancă.

2. Deoarece societatea de comerț exterior "A" nu are vânzări şi pe piața internă, se înregistrează pe baza decontului de TVA regularizarea TVA deductibilă cu bugetul statului.

3. Societatea de comerț exterior "A" vinde mărfurile la export în condiția de livrare CIF, în valoare de 4.500 USD, din care 600 USD asigurarea externă, iar 400 USD transportul extern. În momentul livrării cursul de schimb valutar este de 10.000 lei/USD.

Factură externă de uz intern		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (10.000 lei/USD)
1. Valoarea externă CIF	4.500	45.000.000
2. Asigurare externă	600	6.000.000
3.Transport extern	400	4.000.000
5.Valoare externă FOB	3.500	35.000.000

4. Se primeşte factura privind asigurarea externă şi se plăteşte integral.

5. Se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfurile vândute.

6. Se încasează contravaloarea mărfurilor vândute în condiția de livrare CIF. În momentul încasării, cursul de schimb valutar este de 10.500 lei/USD.

7. Se primeşte factura de transport pe parcurs extern la un curs de schimb valutar de 10.500 lei/USD. Ea a fost înregistrată anterior în contabilitate la un curs de schimb valutar de 10.000 lei/USD.

8. Se înregistrează plata facturii de transport pe parcurs extern la un curs de schimb valutar de 10.550 lei/USD. În momentul primirii facturii, cursul de schimb valutar era de 10.500 lei/USD.

Registrul jurnal

Export de mărfuri pe cont propriu

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Achiziționare de mărfuri	% 371 4426	401	 22.000.000 4.840.000	26.840.000
1.2	Plata integrală prin bancă	401	5121	26.840.000	26.840.000
2.1	Decontul de TVA	4424	4426	4.840.000	4.840.000
2.2	Recuperarea TVA	5121	4424	4.840.000	4.840.000
3.	Vânzare de mărfuri la export în condiția CIF	411	% 707 708	45.000.000	 35.000.000 10.000.000
4.1	Primirea facturii privind asigurarea externă	613	401	6.000.000	6.000.000
4.2	Plata facturii	401	5124	6.000.000	6.000.000
5.	Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute	607	371	22.000.000	22.000.000
6.	Încasarea contravalorii mărfurilor vândute	5124	% 411 765	47.250.000	 45.000.000 2.250.000
7.	Primirea facturii de transport extern	% 624 665	401	 4.000.000 200.000	4.200.000
8.	Plata facturii de transport extern	% 401 665	5124	 4.200.000 20.000	4.220.000

Pentru stabilirea rezultatului activității de export se va proceda, în mod obişnuit, la decontarea cheltuielilor şi veniturilor asupra contului de profit şi pierdere.

4.1.1.2. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial

Exportul de mărfuri pe credit comercial este o formă a exportului în care importatorul (clientul extern) efectuează plata mărfurilor cumpărate la un anumit termen după intrarea în posesia lor, sau în mod eşalonat, potrivit clauzelor privind condițiile de plată stabilite prin contractul extern.

Principala cauză care conduce la această modalitate de export a mărfurilor o constituie insuficiența fondurilor financiare ale părților şi în special ale clientului extern, mai ales în cazul exporturilor de mărfuri de volum mare, precum şi complexitate şi valori ridicate.

În perioada de timp scursă de la primirea mărfurilor şi până la plata lor, importatorul (clientul extern) beneficiază de fonduri atrase temporar în circuitul său economic.

În acelaşi timp, exportatorul îşi imobilizează fondurile la nivelul valorii mărfurilor vândute, fapt care îi poate produce, într-o măsură mai mare sau mai mică, anumite dezechilibre financiare în gestiunea sa.

Pornind de la această realitate, în practica comerțului internațional au fost puse la punt o serie de instrumente financiare şi mecanisme de aplicare a lor menite să permită desfăşurarea normală a schimburilor economice internaționale. Mai mult chiar, prin avantajele create, s-a ajuns la o largă şi

rapidă răspândire a exporturilor pe credit şi pe această cale la intensificarea schimburilor economice internaționale.

Instrumentele concepute şi aplicate în realizarea activității de export pe credit vizează două aspecte şi anume:

- în primul rând, întregirea sau completarea la exportator a fondurilor imobilizate în mărfurile exportate, lucru care se realizează pe calea finanțării exportului prin credite bancare purtătoare de dobânzi;
- în al doilea rând, recuperarea de către exportator a cheltuielilor făcute cu plata dobânzii aferente creditelor bancare primite, pe baza dobânzilor externe percepute importatorului (clientului extern) pe întreaga perioadă de creditare.

Diferența dintre dobânda încasată de la importator şi dobânda plătită băncilor pentru finanțarea exportului pe credit comercial se reflectă în gestiunea societății de comerț exterior exportatoare pe cont propriu.

Perfecționarea instrumentelor financiare de stimulare a exporturilor pe credit şi a mecanismelor de aplicare a lor a dus cu timpul la o continuă diversificare a lor. Consecința imediată pe plan comercial, financiar şi contabil a constituit-o gruparea instrumentelor financiare de stimulare a exporturilor pe credit după diferite criterii, fiecare criteriu avându-şi rolul său în organizarea activității comerciale, financiare şi contabile a societăților de comerț exterior.

Privite din punctul de vedere al exportatorului, instrumentele financiare de stimulare a exporturilor pe credit, şi în primul rând creditele, se grupează după poziția societății de comerț exterior în cadrul relațiilor de creditare. În funcție de acest criteriu, creditele privind exportul de mărfuri se grupează în:

- credite acordate de societățile de comerț exterior (credite comerciale);

- credite primite de societățile de comerț exterior (credite bancare).

Atât creditele acordate cât şi creditele primite se grupează, la rândul lor, după perioada de timp pentru care se acordă în:

– credite pe termen scurt;

– credite pe termen mediu;

– credite pe termen lung.

În continuare, creditele se pot grupa şi după alte criterii. Astfel, în funcție de tehnicile de finanțare, creditele comerciale pe termen scurt se pot grupa în:

- credite comerciale finanțate din credite bancare prin contul curent;

- credite comerciale finanțate din credite bancare prin cont separat de credite.

Iar creditele comerciale pe termen mediu şi lung se pot grupa în:

- credite comerciale finanțate prin credite bancare;

- credite comerciale finanțate prin operațiuni speciale de mobilizare a creditelor.

Fiecare categorie sau fel de credite prezinte particularități cu privire la operațiile contabile, sub diferite aspecte. De asemenea, intercondiționarea creditelor acordate şi a creditelor primite a condus la necesitatea tratării distincte a ambelor categorii de credite în cadrul fiecărei operațiuni de export pe cont propriu.

4.1.1.2.1.Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

Exportul de mărfuri pe credit comercial pe termen scurt se practică, de regulă, pentru mărfuri generale. Astfel, încasarea mărfurilor exportate se face la un anumit termen de la livrare. Acest termen este înscris în factura comercială.

Pentru creditul comercial acordat, societățile de comerț exterior percep clienților o dobândă. Dobânda calculată se include în prețul extern, dar nu se constituie ca venit din exploatare, ci ca venit financiar.

Calculul dobânzii externe la exporturile pe credit comercial pe termen scurt se face după formula de calcul a dobânzii simple, aplicabilă în raport de modul de exprimare a perioadei de creditare (luni sau zile).

$$Ds = \frac{VE \times P \times Pc}{100 \times T}$$

în care: Ds - dobânda simplă

VE - valoarea exportului exclusiv dobânda

P - procentul dobânzii

Pc - perioada de creditare

T - timpul (un an)

Atunci când prețul extern negociet include şi dobânda, pentru calculul corect al mărimii valorii externe FOB net (sau CIF exclusiv dobânda) se procedează la recalcularea cotei procentuale a dobânzii după formula sutei majorate, astfel:

$$K = \frac{100 \times P}{100 + P}$$

în care: K - procentul recalculat al dobânzii

P - procentul dobânzii

În continuare, calculul dobânzii incluse în preț se face după relația:

$$Ds = \frac{VE \text{ (inclusiv dobânda)} \times K \times Pc}{100 \times T}$$

Finanțarea fondurilor imobilizare în mărfurile exportate pe credit comercial se face prin credite bancare acordate prin contul curent sau prin cont separat de credite. Pentru aceste credite, societățile de comerț exterior plătesc băncilor finanțatoare dobândă a cărei sursă de acoperire o reprezintă dobânda externă încasată.

Finanțarea exportului de mărfuri pe credit comercial pe termen scurt prin credite bancare acordate prin contul curent se practică numai în cazul decontării exporturilor prin efecte de comerț.

Dacă în contractul extern se prevede posibilitatea decontării anticipate termenului de plată la inițiativa importatorului, acesta beneficiază de o reducere de preț denumită *discont*. Această prevedere se consemnează de societatea de comerț exterior exportatoare în factura comercială prin notația la condiția de plată, de exemplu "1/10 net 30" care înseamnă acordarea unei reduceri de 1% dacă plata ratei se face în primele 10 zile sau plata integrală a facturii se face în cel mult 30 de zile.

Reducerea prețului extern cu suma discontului permite reducerea efortului financiar din partea importatorului şi reducerea anticipată a fondurilor imobilizate din partea societăților de comerț exterior exportatoare,

diminuându-şi deci şi ea efortul financiar privind plata dobânzii către banca finanțatoare prin rambursarea anticipată a creditului.

Dacă pentru decontarea exportului pe credit se utilizează efecte de comerț, acestea pot fi încasate de exportator la vedere, la termen sau pot fi scontate la o bancă comercială (adică să fie vândute înainte de termenul scadent). În acest caz suma netă încasată de exportator este egală cu valoarea nominală a efectului de comerț mai puțin comisionul bancar, iar în cazul scontării, mai puțin şi scontul, adică dobânda calculată de bancă pentru perioada de la încasarea efectului de comerț până la scadența lui.

În caz de insolvabilitate a clientului extern, scontarea dă drept de recurs băncii asupra exportatorului.

Pentru reflectarea în contabilitate a exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt se utilizează conturile specifice exportului cu încasare la vedere, la care se adaugă conturile de cheltuieli şi de venituri financiare, cum ar fi: contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile", 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" şi 766 "Venituri din dobânzi".

Dobânzile se reflectă în conturile 666 "Cheltuieli privind dobânzile" şi 766 "Venituri din dobânzi" numai dacă operația de creditare priveşte doar exercițiul financiar în care are lor exportul. Dacă perioada de creditare priveşte două exerciții financiare, cheltuielile şi respectiv veniturile financiare din dobânzile aferente exercițiului următor se reflectă cu ajutorul conturilor 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" şi 472 "Venituri înregistrate în avans". În exercițiul financiar următor, partea corespunzătoare cheltuielilor şi veniturilor din dobânzi se va reflecta în conturile 666 "Cheltuieli privind dobânzile" şi respectiv 766 "Venituri din dobânzi".

Metodologia de reflectare a cheltuielilor şi veniturilor financiare din dobânzi pentru o perioadă de creditare ce se întinde pe două exerciții

financiare poate îmbrăca forme diferite ca de exemplu: reflectarea cheltuielilor în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" în fiecare exercițiu fără utilizarea contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" şi reflectarea veniturilor din dobânzi în fiecare exercițiu fără a utiliza contul 472 "Venituri înregistrate în avans" sau reflectarea cheltuielilor şi a veniturilor din dobânzi în totalitatea lor în exercițiul curent în conturile 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", respectiv 472 "Venituri înregistrate în avans", iar la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar cota parte de cheltuieli şi de venituri să fie reflectată în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile " şi respectiv 766 "Venituri din dobânzi".

Referitor la dobânda externă percepută importatorului pentru perioada de creditare, aceasta se reflectă în mod diferit în contabilitate în cazul în care este inclusă în prețul extern, față de situația în care este facturată separat.

Exemplu de export de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

1. Societatea de comerț exterior "B" achiziționează mărfuri de la furnizori interni, conform facturii, în valoare de 6.500.000 lei, TVA 22%.

2. Se înregistrează primirea unui credit de trezorerie şi se plăteşte furnizorul intern.

3. Pentru creditul de trezorerie primit, societatea de comerț exterior plăteşte o dobândă de 3.172.000 lei.

4. Se livrează mărfurile unui client extern pe credit comercial pe termen scurt (5 luni), valoarea externă CIF este de 2.500 USD din care transport extern 250 USD şi dobânda externă 100 USD. În momentul livrării, cursul de schimb valutar este de 10.000 lei/USD.

Factură externă de uz intern		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (10.000 lei/USD)
1.Valoare externă CIF	2.500	25.000.000
2.Transport extern	250	2.500.000
3. Dobânda externă	100	1.000.000
Valoarea externă FOB	2.150	21.500.000

5. Se primeşte şi se achită factura privind transportul pe parcurs extern.

6. Se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfurile vândute.

7. Se încasează contravaloarea mărfurilor vândute la export pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt, în condiția de livrare CIF. În momentul încasării, cursul de schimb valutar este de 10.500 lei/USD.

Registrul jurnal

Export de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Achiziționare de mărfuri	% 371 4426	401	 6.500.000 1.430.000	7.930.000
2.1	Primirea unui credit de trezorerie	5121	5191	7.930.000	7.930.000
2.2	Plata furnizorului de mărfuri	401	5121	7.930.000	7.930.000
3.1	Se înregistrează obligația de plată a dobânzii	666	5198	3.172.000	3.172.000
3.2	Se plăteşte dobânda datorată	5198	5121	3.172.000	3.172.000
4.	Vânzare de mărfuri la export pe credit comercial pe termen scurt	411	% 707 708 766	25.000.000	 21.500.000 2.500.000 1.000.000
5.1 5.2	Primirea facturii de transport Plata facturii privind transportul extern	624 401	401 5124	2.500.000 2.500.000	2.500.000 2.500.000
6.	Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute	607	371	 6.500.000	6.500.000
7.	Încasarea contravalorii mărfurilor vândute	5124	% 411 765	26.250.000	 25.000.000 1.250.000

4.1.1.2.2.Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung

Exportul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung se practică în majoritatea cazurilor pentru mărfuri complexe, cu valoare ridicată, decontabile într-o perioadă mai mare de timp. Ca modalitate de plată se utilizează acreditivul documentar.

În relațiile comerciale internaționale, acreditivul documentar este modalitatea prin care banca cumpărătorului, din ordinul cumpărătorului, se obligă să plătească vânzătorului, direct sau prin intermediul unei bănci de corespondent, o anumită sumă de bani, cu condiția ca beneficiarul sumei să depună într-un termen stabilit documentele cerute de cumpărător.

Efortul financiar ridicat al exportului determină ca punerea în fabricație a produselor să se facă numai după încasarea unui avans convenit prin contractul extern (de aproximativ 10 - 15% din valoarea externă FOB net). Deoarece societățile de comerț exterior nu au ca obiect de bază activitatea de producție, ele transferă avansul în lei unităților producătoare cu care au încheiat contracte pentru fabricarea produselor respective.

Decontarea mărfurilor cu furnizorii interni se face la livrarea acestora la extern, după reținerea prealabilă a avansului acordat. Plata lor se face de către societatea de comerț exterior din credite bancare purtătoare de dobânzi.

Decontarea cu clienții externi se face în mod eşalonat şi anume:

- Avans încasat înainte de punerea în fabricație a produselor. Avansul respectiv se reține de clienții externi din valoarea mărfurilor facturate. Totodată, la livrare clienții externi rețin din valoarea externă FOB net o cotă de garanție de bună execuție a produselor, calculată pe baza unei cote procentuale convenite. Cota respectivă poate fi reținută efectiv de clienții externi sau poate fi păstrată la banca comercială a exportatorului. În acest caz clienții externi vor primi o scrisoare de garanție bancară pentru o valoare egală cu cota garanție. Cota de garanție reținută de clienții externi se restituie la expirarea perioadei de garanție, sau după caz, se eliberează scrisoarea de garanție bancară dacă derularea contractului a decurs în mod normal;

- la livrarea mărfurilor se mai încasează o parte din valoarea externă FOB, calculată pe baza unei cote procentuale convenite, precum şi cheltuielile externe în totalitatea lor;

- restul din valoarea externă FOB net se încasează în rate plătibile la intervale stabilite prin contractul extern (anual, semestrial, trimestrial, lunar, etc.)

Modul de decontare cu clienții externi pune în evidență că mărimea creditului comercial pe termen mediu şi lung acordat de societățile de comerț exterior exportatoare reprezintă de fapt aproximativ 80 -90 % din valoarea externă FOB net a mărfurilor exportate.

Dobânda pentru creditul comercial acordat pe termen mediu şi lung se calculează după formula dobânzii compuse. Calculul se face în mod diferențiat, în funcție de caracteristicile perioadei de creditare şi anume:

- dacă perioada de creditare reprezintă un număr întreg de ani se aplică următoarea relație de calcul

$$VE_1 = VE_0 (1 + K)^n$$

în care VE_1 - suma ce trebuie încasată la final

VE_0 - suma creditului acordat

K - procentul dobânzii

n - numărul de ani

dobânda compusă notată Dc este

$$Dc = VE_1 - VE_0 \quad \text{sau} \quad Dc = VE_0 (1 + K)^n - VE_0$$

- dacă perioada de creditare este un număr întreg de ani şi o fracțiune de perioadă, atunci se aplică următoarea relație de calcul

$$VE_1 = [VE_0(1 + K)^n](1 + \frac{1}{F} K)$$

în care F = fracțiune de perioadă de timp (luni sau zile)

$Dc = VE_1 - VE_0$

$$\text{sau} \quad Dc = [VE_0(1 + K)^n(1 + \frac{1}{F} K)] - VE_0$$

Din analiza ultimei relații de calcul se desprinde concluzia că pentru perioada întreagă de creditare se aplică dobânda compusă, iar pentru fracțiunea de perioadă dobânda simplă.

În prețul extern al mărfurilor complexe exportate se includ în plus față de prețul extern al mărfurilor generale o cotă de asistență tehnică şi de service şi o cotă de risc, penalități şi neprevăzute pentru acoperirea eventualelor cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție. Aceste componente ale prețului extern, fiind în afara valorii externe FOB net, nu se constituie ca venit din vânzarea mărfurilor, ci ca venit din activități diverse.

Pentru cota de garanție reținută şi pentru cheltuielile probabile din cota de risc, penalități şi neprevăzute societățile de comerț exterior pot constitui provizioane.

Reflectarea în contabilitate a operațiilor de export de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung se face cu ajutorul aceloraşi conturi ca şi în cazul exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere sau pe credit comercial pe termen scurt, la care se mai adaugă următoarele conturi:

- 419 "Clienți - creditori" şi 409 "Furnizori - debitori" pentru evidențierea avansurilor proprii exporturilor complexe;

- 472 "Venituri înregistrate în avans" pentru evidențierea dobânzii externe facturată clienților;

- 461 "Debitori diverşi" pentru evidențierea cotei de garanție reținută de clienții externi;

- 1512 "Provizioane pentru garanții acordate clienților" şi 1518 "Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli" precum şi conturile de cheltuieli şi de venituri din provizioane corespunzătoare acestora, pentru evidențierea provizioanelor;

- 1621 "Credite bancare pe termen mediu şi lung" şi 1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen mediu şi lung" pentru evidența creditelor primite de la bancă şi a dobânzilor datorate.

Exemplu de export de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung

1. În vederea unui export de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung se încasează de la clientul extern un avans de 10% din valoarea externă FOB de 10.000 USD şi se acordă unității producătoare. În momentul încasării avansului, cursul de schimb valutar este de 9.900 lei/USD.

2. Se înregistrează achiziționarea mărfurilor de la unitatea producătoare conform facturii, în valoare de 50.000.000 lei cost de achiziție, TVA 22%.

3. Societatea de comerț exterior contractează un credit necesar plății furnizorului extern. Contravaloarea facturii mărfurilor achiziționate este de 61.000.000 lei, iar avansul acordat furnizorului este de 9.900.000 lei. Creditul se primeşte pentru diferența de plată.

4. Se plăteşte factura unității producătoare pe baza creditului primit.

5. Se livrează mărfurile unui client extern, export pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung, în condiția de livrare CIF. Transportul pe parcurs extern este de 400 USD, iar dobânda externă este de 1.600 USD. La momentul livrării cursul valutar de schimb este de 9.900 lei/USD.

Factură internă de uz intern		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (9.900 lei/USD)
1.Valoare externă CIF	12.000	118.800.000
2.Transport extern	400	3.960.000
3. Dobândă externă	1.600	15.840.000
4. Valoare externă FOB	10.000	99.000.000

6. În vederea unei bune derulări a contractului de export, clientul extern reține o cotă de garanție de 500 USD. Se înregistrează şi avansul acordat producătorului. Cursul de schimb valutar este de 9.900 lei/USD.

7. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung.

8. Se înregistrează primirea facturii privind transportul pe parcurs extern.

9. Se încasează contravaloarea transportului extern. Cursul de schimb valutar în momentul încasării transportului extern este de 10.000 lei/USD.

10. Se plăteşte prestatorul transportului pe parcurs extern. Cursul de schimb valutar în momentul plății transportului extern este de 10.100 lei/USD.

11. Se constituie provizionul pentru cota de garanție la cursul de schimb valutar este de 10.500 lei/USD.

Registrul jurnal

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Încasarea avansului de la clientul extern	5124	419	9.900.000	9.900.000
1.2	Acordarea avansului unității producătoare	409	5121	9.900.000	9.900.000
2.	Se înregistrează achiziționarea de mărfuri	% 371 4426	401	 50.000.000 11.000.000	61.000.000
3.	Se înregistrează primirea creditului	5121	1621	51.100.000	51.100.000
4.	Se plăteşte furnizorul intern	401	% 409 5121	61.000.000	 9.900.000 51.100.000
5.	Vânzarea de mărfuri la export pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung	411	% 707 708 472	118.800.000	 99.000.000 3.960.000 15.840.000
6.	Se înregistrează reținerea avansului acordat şi cota de garanție	% 419 461	411	 9.900.000 4.950.000	14.850.000
7.	Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute	607	371	50.000.000	50.000.000
8.	Primirea facturii de transport extern	624	401	3.960.000	3.960.000
9.	Încasarea contravalorii transportului extern	5124	% 411 765	4.000.000	 3.960.000 40.000
10.	Înregistrarea plății prestatorului de transport extern	% 401	5124	 3.960.000 80.000	4.040.000
11.	Se înregistrază provizionul pentru garanția acordată clienților	6812	1512	5.250.000	5.250.000

4.1.1.3. Contabilitatea provizioanelor specifice exportului de mărfuri pe cont propriu

În vederea realizării exportului de mărfuri pe cont propriu se pot constitui de către societățile de comerț exterior trei categorii de provizioane şi anume:

- provizioane pentru deprecierea stocurilor;
- provizioane pentru deprecierea creanțelor;
- provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Calculul şi înregistrarea în contabilitate a provizioanelor sunt o consecință directă a aplicării principiului prudenței şi a evaluării patrimoniului în consecință cu cerințele gestiunii de piață.

Potrivit principiului prudenței "nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor şi respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activității exercițiului curent sau anterior.

Corelând principiul prudenței cu evaluarea elementelor patrimoniale rezultă că, la sfârşitul fiecărui exercițiu, după efectuarea inventarierii generale, apare necesitatea comparării valorii contabile (adică valoarea de intrare în patrimoniu) cu valoarea de inventar (valoarea actuală) şi necesitatea reținerii pentru înregistrarea în contabilitate, în cazul elementelor de activ, a minusului de valoare (când valoarea contabilă este mai mare decât valoarea de inventar).

Pentru elementele de activ de natura stocurilor, valoarea contabilă (valoarea de intrare în patrimoniu) rezultă din conturile de stocuri, iar

valoarea de inventar se calculează în funcție de utilitatea bunului în unitate şi în funcție de prețul pieței.

Normele legale prevăd calculul deprecierii stocurilor pe categorii ale acestora (materii prime, materiale consumabile, mărfuri, etc.) şi apoi analizarea şi regularizarea provizioanelor aferente, la finele fiecărui exercițiu financiar următor, cu ocazia inventarierii, prin suplimentare sau diminuare, după cum provizionul necesar este mai mare sau mai mic decât provizionul existent. În cazul în care provizioanele constituite au rămas fără obiect la sfârşitul exercițiului, ele se anulează.

Pentru creanțele în devize provenite din operațiile de export se calculează deprecieri, ca şi în cazul celorlalte creanțe, adică doar pentru creanțele incerte. Calculul provizioanelor se face prin compararea valorii nominale a creanțelor (adică valoarea în devize transformată în lei la cursul de schimb valutar în vigoare la data efectuării operațiilor) cu valoarea de utilitate, adică valoarea probabilă de încasat. În toate cazurile în care valoarea nominală este mai mare decât valoarea de utilitate, deprecierea rezultată se înregistrează în contabilitate sub forma provizioanelor şi apoi, la sfârşitul fiecărui exercițiu următor are loc analizarea şi regularizarea provizioanelor.

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității include în categoria deprecierilor pentru creanțele în devize şi diferențele de conversie nefavorabile, rezultate atunci când cursul de schimb la închiderea exercițiului este mai mic decât cursul de schimb la data constituirii creanțelor.

De asemenea, trebuie precizat faptul că se referă la toate creanțele în devize, indiferent de felul exporturilor efectuate: cu încasare la vedere, pe credit comercial pe termen scurt sau pe credit comercial pe termen mediu şi lung.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli privind exportul de mărfuri pe cont propriu se constituie în special pentru:

- litigii, amenzi şi penalități, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;
- cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție şi alte cheltuieli privind garanția acordată clienților.

Calculul acestor provizioane se face în principiu prin estimarea cheltuielilor în cauză care vor fi efectuate, urmând ca la sfârşitul fiecărui exercițiu următor să se analizeze şi să se regularizeze după metodologia aplicabilă tuturor provizioanelor.

În contabilitate, provizioanele pentru deprecierea stocurilor de mărfuri se reflectă cu ajutorul contului 397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor", cele pentru deprecierea creanțelor cu ajutorul contului 491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți", iar cele pentru riscuri şi cheltuieli cu ajutorul contului 151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

Fiecăruia dintre provizioanele menționate îi corespunde un cont de cheltuieli pe seama căruia se constituie sau se suplimentează şi un cont de venituri pe seama căruia se diminuează sau se anulează provizioanele constituite.

4.1.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision

În cadrul exportului de mărfuri în comision, societățile de comerț exterior au rolul de intermediar. Ele comercializează mărfurile la extern în numele lor, dar pe contul şi pe riscurile unităților producătoare de mărfuri.

Ca şi în cazul exportului de mărfuri pe cont propriu, exportul de mărfuri în comision poate fi:

- cu încasare la vedere;
- pe credit comercial.

4.1.2.1. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision cu încasare la vedere

Relațiile economice ale societăților de comerț exterior au la bază contractele economice încheiate cu unitățile producătoare, cu clienții externi şi cu unitățile prestatoare de servicii.

Contractele economice încheiate cu unitățile producătoare sunt contracte de comision care, din punct de vedere juridic, împuternicesc societățile de comerț exterior să îndeplinească actele de comerț în nume propriu, dar în contul producătorului, în schimbul unui comision ce reprezintă prețul serviciilor prestate. Rezultă deci că, obiectul contractelor de comision nu îl constituie transferul proprietății mărfurilor, ci prestarea unor servicii de specialitate cu privire la încheierea şi derularea contractelor de vânzare internațională.

Faptul că prin contractele de comision se stabilesc raporturile obligaționale de mandat şi cele financiare cum ar fi: obligațiile reciproce ale părților, modalitățile de colaborare cu privire la realizarea exportului şi prețul serviciilor prestate, pune în evidență că de fapt aceste contracte creează temeiul juridic de decontare cu unitățile producătoare a tuturor serviciilor prestate, adică decontarea directă prin plata sumelor datorate unităților producătoare şi decontarea indirectă prin reținerea din încasările de la extern a unor plăți efectuate în contul unităților producătoare.

Datorită faptului că în contractele de comision sunt înscrise doar prevederi generale cu privire la realizarea unei operațiuni de export sau a tuturor operațiunilor de export dintr-o anumită perioadă (de regulă un an), iar în contractele externe sunt înscrise prevederi concrete, corelarea celor două

contracte se face prin transmiterea de către societățile de comerț exterior unităților producătoare, a unor sinteze a contractelor externe încheiate care se constituie ca anexe la contractele de comision. De aici se poate desprinde concluzia că drepturile şi obligațiile unităților producătoare izvorăsc din contractele externe încheiate de societățile de comerț exterior.

În legătură cu contractele încheiate de societățile de comerț exterior cu unitățile prestatoare de servicii, trebuie precizat faptul că în cazul operațiunilor de comision, deşi societățile de comerț exterior apar ca beneficiare, ele prestează serviciile în contul unităților producătoare.

Mărfurile care fac obiectul exportului în comision circulă, de regulă, direct de la unitățile producătoare la clienții externi (destinatari). În consecință, societățile de comerț exterior nu gestionează efectiv mărfurile şi nu le reflectă cu ajutorul conturilor de stocuri.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor are loc pe fluxul invers al circulației mărfurilor şi anume:

- se încasează mărfurile de la clienții externi la prețul extern convenit, transformat în lei la cursul de schimb al zilei;
- se achită valoarea externă FOB net, mai puțin comisionul reținut unităților producătoare la cursul de schimb de la data încasării, de unde rezultă consecința reflectării diferențelor de curs valutar în gestiunea producătorilor;
- se achită prestatorii de servicii pe măsura primirii facturilor.

Dacă la data facturării la extern unele cheltuieli au fost antecalculate, la înregistrarea cheltuielilor efective se efectuează şi regularizarea cu unitățile producătoare, fiind servicii prestate în contul lor. Dacă părțile contractante convin se poate renunța la această regularizare, diferențele urmând să se reflecte în gestiunea societăților de comerț exterior.

Sub aspectul metodologiei contabile, problema principală care se pune este cea a modului de evidențiere a cheltuielilor şi veniturilor.

Pornind de la faptul că exportul de mărfuri în comision generează, în general, aceleaşi cheltuieli şi venituri ca şi exportul de mărfuri pe cont propriu, dintre acestea, în virtutea societăților de comerț exterior de comisionare, în gestiunea lor se reflectă ca cheltuieli proprii doar cheltuielile de exploatare de natura cheltuielilor administrative şi de conducere, iar ca venituri proprii doar comisionul de export rezultat din serviciile prestate. Restul încasărilor şi plăților se fac în contul terților (adică a unităților producătoare şi a unităților prestatoare de servicii) şi se reflectă direct cu ajutorul conturilor de terți şi de trezorerie.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din comisionul de export se realizează cu ajutorul contului 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate", iar reflectarea cheltuielilor generale se realizează cu ajutorul conturilor corespunzătoare felului acestora cu ajutorul conturilor din clasa 6.

Există opinii ca veniturile în comision să se reflecte în contabilitate cu ajutorul contului 708 "Venituri din activități diverse". Dar întrucât operațiile în comision reprezintă prestări de servicii şi fac parte din activitatea de bază a societăților de comerț exterior este normal ca veniturile din operațiuni de export de mărfuri în comision să se reflecte cu ajutorul contului 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate".

Exemplu de operațiuni de export de mărfuri în comision cu încasare la vedere

1. Societatea de comerț exterior "A" efectuează un export de mărfuri în comision, facturând mărfurile clientului extern la prețul convenit, în condiția de livrare CIF, de 8.000 USD. Transportul extern care se ia în calcul la facturare pe baza unor date estimate este de 1.000 USD. Comisionul societății

de comerț exterior este de 5% din valoarea externă FOB. Cursul de schimb valutar în momentul facturării este de 11.200 lei/USD.

Factură externă de uz intern		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (11.200 lei/USD)
1. Valoare externă CIF	8.000	89.600.000
2. Transport extern	1.000	11.200.000
3. Valoare externă FOB	7.000	78.400.000
4. Comision SCE 5%	350	3.920.000
5. Suma cuvenită producătorului	6.650	74.480.000

2. Se înregistrează încasarea contravalorii mărfurilor vândute, de la clientul extern, iar în momentul încasării cursul valutar de schimb este de 11.300 lei/USD.

3. Societatea de comerț exterior exportatoare achită producătorului valoarea externă FOB, mai puțin comisionul, la cursul valutar de schimb de la data încasării la extern.

4. Se primeşte factura de la societatea prestatoare de transport extern, pentru serviciul prestat, a cărei valoare este de 1.000 USD, cursul de schimb valutar fiind de 11.250 lei/USD.

5. Se înregistrează plata facturii primită de la societatea prestatoare de servicii de transport pe parcurs extern, în momentul plății cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD.

Registrul jurnal

Export de mărfuri în comision cu încasare la vedere

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Export de mărfuri în comision cu încasare la vedere	411	% 401 704 408	89.600.000	 74.480.000 3.920.000 11.200.000
2.	Încasarea contravalorii mărfurilor vândute clientului extern	5124	% 411 675	90.400.000	 89.600.000 800.000
3.	Plata unității producătoare	% 401 665	5124	 74.480.000 665.000	75.145.000
4.	Primirea facturii de la societatea prestatoare de transport extern	% 408 665	401	 11.200.000 50.000	11.250.000
5.	Plata facturii privind transportul extern	% 401 665	5124	 11.250.000 50.000	11.300.000

4.2.2.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision pe credit comercial

Efectuarea de operații de export de mărfuri în comision pe credit comercial constituie o problemă de decizie a unităților producătoare. Deoarece decontarea cu societățile de comerț exterior a mărfurilor exportate în comision se face după încasarea acestora de la extern, asigurarea refinanțării exportului revine unităților producătoare. În consecință, exportul în comision pe credit comercial nu afectează în nici un fel situația gestionară a societăților de comerț exterior care, din punct de vedere financiar, au doar obligația, potrivit contractelor de comision încheiate, să urmărească şi să efectueze operațiile de decontare la extern şi la intern.

În condițiile în care asigurarea refinanțării exportului în comision revine unităților producătoare, dobânda calculată şi facturată clienților externi pentru creditul comercial acordat (fie că este vorba de dobândă simplă sau dobândă compusă, după cum exportul se realizează pe termen scurt sau pe termen mediu şi lung) se decontează de societățile de comerț exterior unităților producătoare pe măsura încasării de la extern.

Modul de reflectare în contabilitate a dobânzii externe este, în principiu, similar dobânzii externe privind exportul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial.

În cazurile în care exportul de mărfuri pe credit comercial se decontează de partenerii externi anticipat termenului de plată, discontul reținut de aceştia se reține la rândul lor de societățile de comerț exterior din prețul extern datorat unităților producătoare. La fel se procedează şi în cazul

decontării exportului prin efecte de comerț pentru comisionul bancar şi scontul reținut de către băncile comerciale.

În cazul exporturilor complexe în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung, particularităților prezentate li se adaugă încasarea de către unitățile producătoare de la partenerii externi, prin intermediul societăților de comerț exterior, a unor avansuri pentru începerea fabricației produselor. Avansurile acordate se rețin de partenerii externi din valoarea facturată de societățile de comerț exterior. Separat, partenerii externi rețin din prețul extern şi o cotă de garanție care, în condițiile derulării normale a contractelor externe, se restituie la expirarea perioadei de garanție.

La rândul lor, societățile de comerț exterior rețin unităților producătoare la facturarea mărfurilor la extern avansul plătit acestora, cota de garanție reținută de partenerii externi şi o cotă de risc, penalități şi neprevăzute la dispoziția societăților de comerț exterior pentru efectuarea de cheltuieli cu această destinație în perioada de garanție.

La expirarea perioadei de garanție, societățile de comerț exterior restituie unităților producătoare cota de risc, penalități şi neprevăzute neconsumată şi cota de garanție încasată de la partenerii externi.

În cazul exportului de mărfuri în comision nu se pune problema consituirii de provizioane pentru deprecieri de către societățile de comerț exterior. De aici rezultă şi necesitatea organizării contabilității analitice distincte a creanțelor şi angajamentelor provenite din operațiile de export de mărfuri pe cont propriu față de cele provenite din operațiile de export de mărfuri în comision.

Exemplu de export de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt

1. Societatea de comerț exterior "A" efectuează o activitate de export de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt în următoarele condiții: facturează mărfurile clientului extern la prețul stabilit în condiția de livrare CIF de 20.800 USD, perioada de creditare este de 8 luni, cu o dobândă de 800 USD, iar comisionul societății este de 3% din valoarea externă FOB. Cursul de schimb valutar este de 11.400 lei/USD.

Factură externă de uz intern		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (11.400 lei/USD)
1. Valoare externă CIF	20.800	237.120.000
2. Dobânda externă	800	9.120.000
3. Valoare externă FOB	20.000	228.000.000
4. Comisionul SCE 3%	600	6.840.000
5. Suma datorată producătorului	20.200	230.280.000

2. Se înregistrează încasarea la scadență a contravalorii mărfurilor livrate clientului extern. Cursul de schimb valutar este de 11.450 lei/USD.

3. Se înregistrează plata mărfurilor unității producătoare. Cursul de schimb valutar este de 11.430 lei/USD.

4. În situația în care clientul extern efectuează plata facturii cu două luni înainte de scadență, discontul reținut este egal cu dobânda corespunzătoare perioadei decontate anticipat şi anume 196 USD. Cursul de schimb valutar este de 11.450 lei/USD.

5. Se înregistrează plata mărfurilor unității producătoare, cu două luni înainte de scadență, mai puțin discontul reținut de clientul extern. Cursul de schimb valutar este de 11.450 lei/USD.

Exemplu de export de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung

6. În vederea realizării unui export de mărfuri (o instalație complexă) în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung, societatea de comerț exterior exportatoare încasează un avans de la clientul extern în sumă de 2.000 USD, la cursul de schimb valutar de 11.250 lei/USD pe care îi transferă în aceiaşi zi unității producătoare.

7. Se înregistrează facturarea şi livrarea mărfurilor în condiția de livrare CIF, în valoare de 25.875 USD, la cursul de schimb valutar de 11.300 lei/USD. Transportul extern luat în calcul este de 2.500 USD, pentru care nu s-a primit încă factura. Livrarea s-a făcut pe credit comercial pe termen mediu de 3 ani cu o dobândă de 3.375 USD. Comisionul societății de comerț exterior este de 2% din valoarea externă FOB.

Factură externă de uz intern		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (11.300 lei/USD)
1. Valoare externă CIF	25.875	292.387.500
2. Transport extern	2.500	28.250.000
3. Dobândă externă	3.375	38.137.500
4. Valoare externă FOB	20.000	226.000.000
5. Comision SCE 2%	400	4.520.000

8. Se înregistrează încasarea de la clientul extern, la livrarea mărfurilor, a cheltuielilor de transport şi a încă 15% din valoarea FOB (15% x 20.000

USD = 3.000 USD). Cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD. Restul din valoarea FOB şi dobânda externă se va încasa în 3 rate anuale egale.

9. Se înregistrează reținerile efectuate de către clientul extern din valoarea facturată constând în avansul acordat şi o cotă de garanție de 1.000 USD. Cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD.

10. Se înregistrează diferența de curs valutar aferentă avansului încasat deoarece:

- avans încasat: 2.000 USD x 11.250 lei = 22.500.000 lei
- avans reținut : 2.000 USD x 11.300 lei = 22.600.000 lei

11. Se înregistrează reținerile făcute unității producătoare din valoarea externă FOB, astfel: avansul plătit 2.000 USD, comisionul societății de comerț exterior 400 USD şi cota de garanție 1.000 USD. Cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD.

12. Se înregistrează diferența de curs valutar aferentă avansului reținut de la unitatea producătoare.

13. Se înregistrează plata efectuată către unitatea producătoare a încasărilor la livrare, reprezentând 15% din valoarea externă FOB (3.000 USD). Cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD.

14. Se înregistrează primirea facturii de la unitatea prestatoare de transport pe parcurs extern, la valoarea estimată de 2.500 USD, cursul de schimb valutar este de 11.350 lei/USD.

15. Se înregistrează plata facturii privind transportul pe parcurs extern, cursul de schimb valutar este de 11.400 lei/USD.

Registrul jurnal

Export de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Export de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt	411	% 401 704	237.120.000	 230.280.000 6.840.000
2.	Încasarea la scadență a contravalorii mărfurilor facturate	5124	% 411 765	238.160.000	 237.120.000 1.040.000
3.	Plata unității producătoare	% 401 665	5124	 230.280.000 606.000	230.886.000
4.1 4.2	Încasarea înainte de scadență Discontul reținut	5124 401	% 411 765 411	235.915.800 2.234.400	 234.885.600 1.030.000 2.234.400
5.	Plata producătorului, mai puțin discontul reținut	% 401 665	5124	 228.045.600 1.000.200	229.045.800

E*xport de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung*

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
6.1	Încasarea avansului de la clientul extern	5124	419	22.500.000	22.500.000
6.2	Se transferă avansul producătorului	409	5124	22.500.000	22.500.000
7.	Facturarea mărfurilor clientului extern	411	% 401 408	292.387.500	 264.137.500 28.250.000
8.	Încasare 15% din valoarea FOB	5124	411	62.150.000	62.150.000
9.	Reținerile efectuate de clientul extern	% 419 461	411	 22.600.000 11.300.000	33.900.000
10.	Diferența de curs aferentă avansului încasat	665	419	100.000	100.000
11.	Reținerile făcute unității producătoare	401	% 409 704 462	38.420.000	 22.600.000 4.520.000 11.300.000
12.	Diferența de curs valutar aferentă avansului reținut	409	765	100.000	100.000
13.	Plata către producător a 15% din valoarea FOB	401	5124	33.900.000	33.900.000
14.	Primirea facturii de la unitatea de transport pe parcurs extern	% 408 665	401	 28.250.000 125.000	28.375.000
15.	Plata facturii privind transportul pe parcurs extern	% 401 665	5124	 28.375.000 125.000	28.500.000

4.2. Contabilitatea importului de mărfuri

Importul, a doua componentă a comerțului exterior, cuprinde totalitatea operațiilor prin care se achiziționează din afară mărfurile necesare atât pentru consumul productiv, cât şi pentru consumul individual. Ca şi exportul, importul de mărfuri poate fi realizat de societățile de comerț exterior pe cont propriu sau în comision.

4.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu

4.2.1.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

În modalitatea de import de mărfuri pe cont propriu, societățile de comerț exterior acționează pe piețele externe şi în continuare pe piața internă în numele, pe contul şi pe riscul lor.

Astfel şi rezultatele activității de import de mărfuri se reflectă, în totalitatea lor, în gestiunea societăților de comerț exterior importatoare.

Baza juridică a relațiilor economice şi financiare specifice importului de mărfuri pe cont propriu o constituie contractele economice încheiate cu furnizorii externi, cu clienții interni şi unitățile prestatoare de servicii.

Contractele economice încheiate cu furnizorii externi cuprind, între altele, ca element esențial prețul mărfurilor negociat într-o anumită condiție de livrare (de regulă condiția FOB sau CIF). Plata mărfurilor importate se face în devize prin acreditiv documentar, incasso documentar sau prin efecte de comerț acceptate.

În economia de piață, activitatea de încasare cuprinde un sistem de decontări în cadrul căruia o bancă unde îşi are deschis contul un creditor încasează o sumă de bani din însărcinarea acestuia şi pe baza unui efect comercial de la un debitor din localitate sau din alte localități. Încasarea se efectuează pe calea decontărilor fără circulația efectivă a banilor, din contul debitorului în contul creditorului, în schimbul unui comision.

Contractele economice încheiate de societățile de comerț exterior importatoare cu clienții interni cuprind, de asemenea ca element esențial, prețul mărfurilor stabilit de regulă în condiția franco depozit furnizor. Decontarea mărfurilor cu clienții interni se face prin acceptare pe bază de dispoziție de încasare sau prin acreditiv documentar ori efecte de comerț.

Prețul de vânzare la intern a mărfurilor importate stabilit în condiția de livrare franco depozit furnizor cuprinde trei componente:

- cheltuieli externe făcute cu aducerea mărfurilor în țară;
- plățile făcute în vamă cu excepția TVA;
- adaosul societăților de comerț exterior importatoare cunoscut sub denumirea de marja importatorului.

Cheltuielile externe făcute cu aducerea mărfurilor în țară cuprind valoarea externă a mărfurilor importate, adică valoarea CIF (franco frontiera română). Atunci când mărfurile sunt importate într-o altă condiție de livrare, de exemplu FOB, calculul valorii externe CIF se face de către societățile de comerț exterior importatoare prin adăugarea la valoarea externă FOB a cheltuielilor externe de circulație, cum ar fi transportul pe parcurs extern, asigurarea externă, etc.

Dacă la sosirea mărfurilor în țară nu se cunoaşte mărimea efectivă a cheltuielilor externe de transport, acestea pot fi luate în calculul valorii externe CIF pe baza unei cote procentuale stabilită în funcție de mijlocul de

transport folosit, care se aplică la prețul de import. Prețul extern CIF stabilit în aceste condiții rămâne, de regulă, definitiv. Diferențele dintre cheltuielile externe de circulație efective şi cele determinate pe bază de cote procentuale se regularizează pe seama cheltuielilor de exploatare privind mărfurile importate.

Datorită faptului că valoarea externă a mărfurilor importate este stabilită în devize, transformarea în lei a acesteia se face pe baza cursului valutar de schimb.

A doua componentă a prețului de vânzare la intern a mărfurilor importate o constituie plățile făcute în vamă şi anume: taxa vamală, comisionul vamal şi accizele.

Taxa vamală se calculează pentru toate mărfurile prevăzute în tariful vamal de import provenite din țările cu care se practică acest regim de impozitare. Este stabilită în cote procentuale diferențiate pe grupe de mărfuri. Calculul se face prin aplicarea cotelor procentuale la valoarea externă Franco Frontiera Română (FFR) transformată în lei la cursul de schimb valutar al zilei. Suma astfel calculată şi încasată se constituie venit la bugetul statului prin intermediul Direcției Generale a Vămilor.

Comisionul vamal se calculează pentru toate mărfurile vămuite prin aplicarea unei cote unice de 0,5% la valoarea externă Franco Frontiera Română. Suma astfel calculată se constituie venit la Direcția Generală a Vămilor.

Accizele se calculează pentru anumite mărfuri pe bază de cote diferențiate prevăzute de normele legale de reglementare a acestei forme de impozitare. Calculul accizelor prezintă particularitatea că baza de impozitare o constituie suma următoarelor elemente: valoarea externă Franco Frontiera

Română, taxa vamală şi comisionul vamal. Accizele calculate se constituie ca şi taxele vamale venit la bugetul statului.

A treia componentă a prețului de vânzare la intern a mărfurilor importate o constituie adaosul comercial al societăților de comerț exterior (marja importatorului). Rolul acestui adaos comercial este de a acoperi cheltuielile de administrație şi conducere, cheltuielile de circulație internă şi de a asigura profitul societății de comerț exterior importatoare. Se calculează prin aplicarea unei cote procentuale, stabilită de fiecare societate de comerț exterior importatoare, la valoarea externă Franco Frontiera Română. Nivelul maxim al marjei importatorului se declară organelor fiscale.

În vamă, pe lângă plățile menționate (taxa vamală, comisionul vamal, accizele), societățile de comerț exterior importatoare mai plătesc şi TVA pe baza cotei legale de 22% aplicată la valoarea în vamă a mărfurilor (costul de achiziție în vamă format din prețul extern Franco Frontiera Română + taxa vamală + comisionul vamal + accize). Astfel TVA deductibilă, plătită în vamă, nu este o componentă a prețului de vânzare la intern a mărfurilor importate. TVA colectată este o componentă a prețului de vânzare a mărfurilor importate, din care societatea de comerț exterior importatoare are dreptul să deducă TVA plătit în vamă, urmând ca bugetului de stat să se plătească de fapt doar TVA aferentă adaosului de import (marjei importatorului).

În ce priveşte fluxul mărfurilor importate pe cont propriu, acestea parcurg de regulă următorul traseu: furnizor extern - vamă - depozitul societății de comerț exterior importatoare - clienți interni. Rezultă deci că, în prealabil vânzării la intern are loc un proces de gestionare a mărfurilor. Evidența stocurilor de mărfuri şi a mişcării lor se realizează ca şi în cazul

exportului de mărfuri pe cont propriu, fie după metoda inventarului permanent, fie după metoda inventarului intermitent.

În cazul aplicării metodei inventarului permanent, evaluarea mărfurilor ieşite din gestiune se face pe baza costului de achiziție calculat după procedeele cunoscute: metoda FIFO (primul intrat - primul ieşit), metoda LIFO (ultimul intrat - primul ieşit), metoda costului mediu ponderat CMP sau procedeul prețului standard.

O problemă care se ridică la determinarea costului de achiziție a mărfurilor din import este cea a cheltuielilor de circulație de la vamă până la depozitul societății de comerț exterior importatoare.

În condițiile în care la sosirea mărfurilor în depozit se cunosc cheltuielile interne de circulație, acestea se adaugă costului mărfurilor în vamă şi se determină costul de achiziție. Dacă la sosirea mărfurilor din import în depozitul societății de comerț exterior importatoare nu se cunosc cheltuielile interne de circulație, deoarece documentele de transport intern sosesc la o dată ulterioară, se poate proceda la calculul costului de achiziție prin adăugarea la costul în vamă a mărfurilor, a unei cote procentuale a cheltuielilor interne de transport, urmând ca diferența față de cheltuielile interne efective să se regularizeze pe seama cheltuielilor de exploatare privind importul. În practică se poate adopta şi soluția prin care cheltuielile interne de circulație să se reflecte direct în cheltuielile de exploatare. În acest caz, costul de achiziție a mărfurilor din import se suprapune cu costul de achiziție în vamă.

Din punct de vedere contabil, este foarte important de reținut faptul că în cazul importului de mărfuri pe cont propriu veniturile din exploatare şi deci şi cifra de afaceri se constituie la nivelul prețului de vânzare către clienții interni, iar cheltuielile de exploatare la nivelul costului de achiziție al

mărfurilor vândute şi a cheltuielilor de administraţie şi conducere structurate pe feluri de cheltuieli în cadrul grupelor de cheltuieli.

Exemplu privind importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere.

1. Societatea de comerţ exterior "A" cumpără mărfuri de la furnizorii externi, în condiţia de livrare FOB, în valoare de 12.000 USD, la cursul de schimb valutar de 10.500 lei/USD. La întocmirea declaraţiei vamale de import şi calculul taxelor legale, cheltuielile externe de circulaţie s-au determinat pe baza cotei procentuale de 10% din valoarea FOB. Taxele legale s-au calculat pe baza următoarelor cote: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%. Marja practicată de importator este de 30% din preţul extern franco-frontiera română (FFR).

Fişa de calcul a importului		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (10500 lei/USD)
1.Valoare externă FOB	12.000	126.000.000
2.Transport extern 10%	1.200	12.600.000
3.Valoare externă CIF (FFR)	13.200	138.600.000
4.Taxa vamală (3 x 10%)	-	13.860.000
5. Comision vamal (3 x 0,5%)	-	693.000
6.Cost de achiziţie în vamă (3+4+5)	-	153.153.000
7. TVA deductibilă (6 x 22%)	-	33.693.660

2. Se înregistrează plăţile făcute în vamă (taxa vamală, comision vamal, TVA) pe bază de ordin de plată.

3. Se înregistrează plata furnizorului extern. În momentul efectuării acestei plăți, cursul valutar este de 11.000 lei/USD.

4. Societatea de comerț exterior importatoare vinde mărfurile clienților interni, pe bază de factură, marja importatorului fiind de 30%.

Elemente de calcul	Valoare în lei
1. Cost de achiziție	153.153.000
2. Marja importatorului 30%	41.580.000
3. Preț de vânzare	194.733.000
4. TVA colectată 22%	42.841.260
5. Total valoare factură	237.574.260

5. Se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfurile vândute

6. Se încasează de la clienții interni contravaloarea mărfurilor livrate.

Registrul jurnal

Import de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Achiziționare de mărfuri de la furnizori externi	371	% 401 408 446	153.153.000	- 126.000.000 12.600.000 14.553.000
2.	Se înregistrează plățile făcute în vamă	% 446 4426	5121	 14.553.000 33.693.660	48.246.660
3.	Se înregistrează plata furnizorului extern	% 401 665	5124	 126.000.000 6.000.000	132.000.000
4.	Se vând mărfurile clienților interni	411	% 707 4427	237.574.260	 194.733.000 42.841.260
5.	Se descarcă gestiunea de marfa vândută	607	371	153.153.000	153.153.000
6.	Încasarea mărfii livrate clienților	5121	411	237.574.260	237.574.260

4.2.1.2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial

Din punct de vedere al perioadei de creditare, importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial se structurează astfel: import de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt (perioada de creditare până la un an); import de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu (perioada de creditare de la 1 la 5 ani) şi import de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung (perioada de creditare mai mare de 5 ani).

4.2.1.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri

pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

Față de importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere, importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt prezintă următoarele particularități:

a) Pentru creditul comercial primit, societățile de comerț exterior importatoare datorează furnizorului extern o dobândă. Dobânda respectivă se constituie ca un element distinct al datoriei externe, mai precis ca o cheltuială financiară. În consecință, ea nu se ia în calculul costului de achiziție al mărfurilor importate şi deci nu se facturează clienților interni. Motivul principal îl constituie faptul că societatea de comerț exterior importatoare vinde, de regulă, imediat mărfurile pe piața internă şi, cel puțin teoretic, disponibilul încasat este aducător de venituri financiare pe perioada de la încasarea mărfurilor de la intern până la plata lor la extern. Diferența între dobânda încasată de la intern şi dobânda plătită la extern se reflectă în gestiunea societății de comerț exterior importatoare. Reflectarea în contabilitate a dobânzii externe se face în mod diferențiat, în funcție de faptul dacă dobânda externă s-a inclus sau nu în prețul extern. Această metodologie contabilă este aplicabilă şi importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung;

b) Dacă la scadență societatea de comerț exterior importatoare nu dispune de valuta necesară, ea poate proceda la schimb valutar, situație în care suportă cheltuielile cu comisionul de schimb valutar;

c) În situația în care plata mărfurilor importate pe cont propriu pe credit comercial se face înainte de scadență, societatea de comerț exterior

importatoare beneficiază de o reducere de preț (deci de un discont) care se constituie pentru ea ca venit financiar;

d) Decontarea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt, ca de altfel a oricărei forme de import, se poate face şi prin efecte de comerț. Diferențele de curs valutar rezultate între cursul de schimb valutar de la data plății şi cursul de schimb valutar de la data primirii mărfurilor (deci a constituirii angajamentului extern) se reflectă, după caz, ca cheltuieli financiare sau ca venituri financiare, după caz.

Exemplu privind importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

1. Societatea de comerț exterior importatoare achiziționează mărfuri de la furnizorul extern în condiția de livrare CIF (FFR) la prețul extern de 9.300 USD. Termenul de plată este peste 8 luni, iar dobânda aferentă perioadei de creditare, inclusă în prețul extern, este de 300 USD. Cursul valutar în momentul achiziționării mărfurilor este de 10.600 lei /USD. Taxele legale percepute în vamă sunt: taxa vamală 10%, comision vamal 0,5% şi TVA 22%. Marja importatorului este de 25% din prețul extern FFR.

Fişa de calcul a importului		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (10.600 lei/USD)
1. Valoare externă CIF (FFR) (exclusiv dobânda externă)	9.000	95.400.000
2. Taxa vamală 10%	-	9.540.000
3. Comision vamal 0,5%	-	477.000
4. Cost de achiziție în vamă	-	105.417.000
5. TVA deductibilă 22%	-	23.191.740
6. Dobânda externă facturată de furnizor (inclusă în prețul extern)	300	3.180.000

2. Marfa importată de societatea de comerț exterior se vinde pe bază de factură unui client intern. Marja practicată de societatea importatoare este de 25%.

Elemente de calcul	Valoare
1. Costul de achiziție a mărfurilor	105.417.000
2. Marja importatorului 25%	23.850.000
3. Preț de vânzare	129.267.000
4. TVA colectată 22%	28.438.740
5. Valoare factură	157.705.740

3. Se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfurile vândute.

4. Se înregistrează încasarea contravalorii mărfurilor vândute clienților interni.

5. Considerând că disponibilul încasat de la clienții interni a fost depozitat la bancă, se înregistrează dobânda aferentă acestui disponibil în valoare de 4.500.000 lei.6. Decontarea cu furnizorul extern se face într-o singură tranşă, la scadență, atât pentru prețul mărfii, cât şi pentru dobânda externă aferentă. În momentul plății furnizorului extern cursul de schimb valutar este de 10.800 lei/USD.

7. Considerând că plata furnizorului extern se face cu 2 luni anticipație scadenței, discontul obținut este de 100 USD. În aceste condiții se înregistrează plata furnizorului extern, cursul valutar de schimb în momentul plății fiind de 10.800 lei/USD.

Registrul jurnal

Importul de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Achiziționare de mărfuri din import pe credit comercial pe termen scurt		%	105.417.000	
			401		95.400.000
			446		10.017.000
1.2	Dobânda externă facturată	666	401	3.180.000	3.180.000
1.3.	Înregistrarea plăților făcute în vamă	%	5121		33.208.740
		446		10.017.000	
		4426		23.191.740	
2.	Vânzarea mărfurilor unui client intern	411	%	157.705.740	
			707		129.267.000
			4427		28.438.740
3.	Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute	607	371	105.417.000	105.417.000
4.	Se încasează marfa. vândută clienților interni	5121	411	157.705.740	157.705.740
5.	Dobânda acordată de bancă	5121	766	4.500.000	4.500.000
6.	Se înregistrează plata furnizorului extern	%	5124		100.440.000
		401		98.580.000	
		665		1.860.000	
7.1	Se înregistrează plata cu anticipație a furnizorului extern	%	5124		99.360.000
		401		97.520.000	
		665		1.840.000	
7.2	Discontul reținut	401	767	1.060.000	1.060.000

4.2.1.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri

pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung

Particularitățile de ordin financiar contabil specifice importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung sunt:

a) Dobânda facturată de furnizorii externi se calculează după formula dobânzii compuse. Fiind vorba de creditare pe o perioadă ce se întinde pe mai multe exerciții financiare, dobânda externă se reflectă inițial ca o cheltuială în avans (dacă este inclusă în preț), iar apoi, la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar, cota parte se înregistrează ca cheltuieli ale exercițiului în cauză;

b) În cazul anumitor importuri complexe, de regulă, se achită anticipat începerii fabricării produselor un avans care se reține la primirea mărfurilor din valoarea facturată;

c) Pe baza prevederilor contractuale, societatea de comerț exterior importatoare reține şi cota de garanție de bună execuție care se restituie la expirarea perioadei de garanție dacă derularea contractului a avut loc în conformitate cu prevederile acestuia. Clienții interni rețin, la rândul lor, cota de garanție din valoarea facturată de societatea de comerț exterior importatoare, aceasta fiind restituită în condițiile arătate, la expirarea perioadei de garanție.

d) Plata mărfurilor se face în rate egale la intervalele convenite prin contractul extern;

e) La importurile de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung, potrivit prevederilor din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, pot fi constituite provizioane pentru pierderi latente

Exemplu de importuri de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mediu şi lung

1. În vederea efectuării unui import de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mijlociu şi lung, societatea de comerț exterior importatoare achită furnizorului extern un avans de 4.000 USD (10% din valoarea externă FOB a mărfurilor contractate), la cursul de schimb de 10.800 lei/USD. Pentru valuta necesară se virează din contul curent suma de 43.200.000 lei.

2. La livrarea mărfurilor, societatea de comerț exterior importatoare mai achită furnizorului extern 6.000 USD, reprezentând 15% din valoarea externă FOB, şi 2.000 USD cheltuieli externe de circulație. Plata se face dintr-un acreditiv documentar deschis la banca furnizorului la cursul valutar de 10.800 lei/USD.

3. Se primesc mărfurile de la furnizorul extern în condiția de livrare CIF (FFR) la prețul extern de 49.960 USD (dobânda inclusă în prețul extern este de 7.960 USD). Cursul valutar în momentul achiziționării mărfurilor este de 11.000 lei/USD. Taxele legale percepute în vamă sunt: taxa vamală 10%, comision vamal 0,5% şi TVA 22%. Marja importatorului este de 20% din prețul extern FFR. Creditul comercial este pe o perioadă de 4 ani, plata mărfurilor şi a dobânzii aferente efectuându-se în 4 rate anuale egale, începând cu exercițiul financiar următor.

Fişa de calcul a importului		
Elemente de calcul	Valoare în devize (USD)	Valoare în lei (11.000 lei/USD)
1.Valoare externă CIF (FFR) (exclusiv dobânda externă)	42.000	462.000.000
2. Taxa vamală 10%	-	46.200.000
3. Comision vamal 0,5%	-	2.310.000
4. Cost de achiziție în vamă	-	510.510.000
5. TVA deductibilă 22%	-	112.312.200
6. Dobânda externă	7.960	87.560.000

4. Din valoarea facturată de furnizorul extern, societatea de comerț exterior importatoare reține la primirea mărfurilor avansurile plătite şi cota de garanție convenită prin contractul extern calculată pe baza cotei de 5% din valoarea externă FOB. Cursul valutar este de 11.00 lei/USD.

5. Societatea de comerț exterior importatoare facturează mărfurile unui client intern, marja importatorului fiind de 20%, TVA 22%.

Elemente de calcul	Valoare
1. Costul de achiziție al mărfurilor	510.510.000
2. Marja importatorului 20%	92.400.000
3. Preț de vânzare	602.910.000
4. TVA colectată 22%	132.640.200
5. Valoare factură	735.550.200

6. Se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfurile vândute.

7. Se înregistrează încasarea valorii facturate beneficiarului de import, mai puțin cota de garanție reținută de clientul intern.

8. Dobânda internă încasată de societatea de comerț exterior importatoare de la banca comercială pentru disponibilul rezultat din vânzarea la intern a mărfurilor importate este de 21.406.500 lei pentru perioada curentă.

9. La expirarea perioadei de garanție, ca urmare a bunei derulări a contractului extern, se încasează cota de garanție de la clientul intern şi concomitent se restituie furnizorului extern cota de garanție de 2.000 USD la cursul valutar de 11.200 lei/USD.

Registrul jurnal

Import de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen mijlociu şi lung

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Virarea sumei din contul curent pentru obținerea valutei necesare	581 5124	5121 581	43.200.000 43.200.000	43.200.000 43.200.000
1.2	Plata avansului furnizorului extern	409	5124	43.200.000	43.200.000
2.1	Deschiderea acreditivului în favoarea furnizorului extern	581 5412	5124 581	86.400.000 86.400.000	86.400.000 86.400.000
2.2	Plata furnizorului extern din contul de acreditive	409	5412	86.400.000	86.400.000
3.1	Achiziționarea mărfurilor din import pe credit comercial pe termen mediu şi lung	371	% 401 446	510.510.000	 462.000.000 48.510.000
3.2	Dobânda externă inclusă în preț	471	401	87.560.000	87.560.000
3.3	Plățile făcute în vamă	% 446 4426	5121	48.510.000 112.312.200	160.822.200
4.1	Reținerile privind avansurile plătite furnizorului extern şi cota de garanție	401	% 409 462	154.000.000	 132.000.000 22.000.000
4.2	Diferența de curs aferentă avans	409	765	2.400.000	2.400.000
5.	Livrarea mărfurilor importate unui client intern	411	% 707 4427	735.550.200	 602.910.000 132.640.200
6.	Descărcare gestiunea de mărfurile vândute	607	371	510.510.000	510.510.000
7.	Încasarea facturii de la clientul intern, mai puțin cota de garanție reținută	% 5121 461	411	713.550.200 22.000.000	735.550.200
8.	Dobânda internă încasată	5121	766	21.406.500	21.406.500
9.1	Încasarea cotei de garanție de la clientul intern	5121	461	22.000.000	22.000.000
9.2	Restituirea ei furnizorului extern	% 462 665	5124	22.000.000 400.000	22.400.000

4.2.1.3. Contabilitatea provizioanelor specifice importului de mărfuri pe cont propriu

Provizioanele specifice importului de mărfuri sunt, în principal, similare celor privind exportul de mărfuri. În consecință, pentru importul de mărfuri se calculează şi înregistrează următoarele categorii de provizioane:

- provizioane pentru deprecierea stocurilor de mărfuri;
- provizioane pentru deprecierea angajamentelor;
- provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor de mărfuri se calculează, se înregistrează şi se regularizează anual după normele comune de constituire şi regularizare a provizioanelor.

Provizioanele pentru deprecierea angajamentelor sunt specifice operațiunilor de comerț exterior în care intervine factorul "curs de schimb valutar". Normal, în toate cazurile în care cursul monedei naționale se devalorizează, ar trebui ca pentru orice angajamente externe să se constituie provizioane. Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nu prevede această soluție decât în cazul datoriilor pe termen lung în devize.

Respectând normele legale se impune în cazul importurilor pe termen lung ca la sfârşitul fiecărui exercițiu să se calculeze mai întâi diferențele de conversie nefavorabile după relația:

$$Dc = Vd\ (C_{31.12} - Cc)$$

în care: Dc - diferența de conversie

Vd - valuta datorată

$C_{31.12}$ - cursul valutar la 31 decembrie

Cc - cursul valutar la constituirea angajamentului

Concomitent cu înregistrarea în contabilitate a diferenței de conversie, pentru importurile de mărfuri pe credit comercial pe termen lung se constituie şi provizioane pentru depreciere la nivelul diferențelor de conversie.

În exercițiul următor se anulează mai întâi diferența de conversie din exercițiul precedent. În continuare, la sfârşitul exercițiului următor se calculează diferența de conversie care reprezintă şi provizionul necesar, se compară cu provizionul existent şi diferența se regularizează astfel:

- se suplimentează provizionul, dacă provizionul necesar este mai mare decât cel existent;
- se diminuează provizionul existent, dacă provizionul necesar este mai mic sau nu mai are obiect.

Trebuie făcută precizarea că şi pentru diferențele de conversie nefavorabile privind angajamentele în valută, indiferent dacă este import cu plata la vedere sau pe credit comercial, este necesar să se constituie provizioane pentru pierderi din schimb valutar.

Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli. În această categorie se includ provizioanele pentru litigii, pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții financiare şi alte provizioane, inclusiv provizioanele pentru pierderi din schimb valutar din datoriile pe termen lung (art. 44 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității).

Constituirea şi regularizarea acestor provizioane se efectuează din punct de vedere al metodologiei contabile după aceleaşi reguli ca la exportul de mărfuri, în ceea ce priveşte constituirea, suplimentarea, diminuarea sau anularea lor.

4.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri în comision

Ca şi în cazul exportului de mărfuri în comision, importul de mărfuri în comision poate fi: import de mărfuri în comision cu plata la vedere şi import de mărfuri în comision pe credit comercial. În această situație, societățile de comerț exterior importatoare au rolul de intermediar.

4.2.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere

În cazul importului în comision, societățile de comerț exterior importatoare acționează în calitate de mandatare ale beneficiarului de import. Ele înfăptuiesc actele de cumpărare de mărfuri de pe piețele externe în numele lor, dar pe contul şi pe riscul beneficiarilor de import. Ca urmare, rezultatele importului se reflectă în gestiunea beneficiarilor de import.

Relațiile economice au la bază contracte economice specifice operațiilor în comision şi anume:

- contracte de comision încheiate cu beneficiarii de import, acestea fiind contracte de prestări servicii şi reglementează raporturile obligaționale de mandat şi cele financiare între cele două părți;
- contracte externe încheiate de societatea de comerț exterior importatoare cu furnizorii externi.

Pentru cunoaşterea condițiilor în care s-au încheiat contractele externe şi pentru luarea măsurilor care decurg din prevederile acestora, societățile de comerț exterior importatoare trimit beneficiarilor de import extrase sau sinteze

ale contractelor externe. Acest lucru pune în evidență că răspunderile beneficiarilor de import decurg, de fapt, din contractele externe încheiate.

Mărfurile care constituie obiectul importului în comision circulă, în aproape toate cazurile, pe traseul: furnizor extern - vamă - beneficiar de import, nefiind gestionate de societățile de comerț exterior şi ca atare nu se impune reflectarea lor cu ajutorul conturilor de stocuri în contabilitatea societăților de comerț exterior importatoare.

Probleme mai deosebite apar în legătură cu decontarea mărfurilor importate în comision. Regula este că decontarea acestora se face pe fluxul invers al circulației mărfurilor şi este însoțită de o serie de reglementări între societatea de comerț exterior importatoare şi beneficiarul de import.

Decontarea importului în comision începe cu încasarea de la beneficiarii de import a unui avans la nivelul aproximat al plăților ce urmează a fi efectuate de către societatea de comerț exterior importatoare. Avansul se încasează în lei, sau în lei şi în devize şi include şi taxa pe valoare adăugată aferentă. Dacă avansul se încasează în întregime în lei, din suma încasată, mai puțin TVA aferentă avansului, o parte este folosită de societatea de comerț exterior importatoare pentru efectuarea schimbului valutar în vederea obținerii valutei necesare plăților în valută către furnizorii externi şi unitățile prestatoare de servicii pe parcurs extern. Comisionul perceput de bancă pentru efectuarea schimbului valutar se reține de societatea de comerț exterior importatoare din avansul încasat.

Decontarea mărfurilor cu furnizorii externi se face potrivit condițiilor de plată din contractul extern prin acreditiv documentar sau cu efecte de comerț.

În continuare se efectuează plățile în vamă în lei pentru taxele legale datorate şi plățile în valută pentru unitățile prestatoare de servicii pe parcurs extern.

Decontarea cu beneficiarii de import are loc după facturarea către aceştia a mărfurilor importate şi constă de fapt în regularizarea diferenței între valoarea facturată de către societatea de comerț exterior şi avansul încasat mai puțin reținerile făcute de către aceasta.

Fiind operații în comision (de prestări de servicii) toate diferențele rezultate din decontările efectuate trebuie regularizate cu beneficiarii de import în contul cărora se prestează serviciile.

În acest sens se disting următoarele categorii de diferențe de regularizat:

- Diferențe de curs valutar aferente plăților în devize către furnizorii externi sau unitățile prestatoare de servicii care, neafectând gestiunea societății de comerț exterior, trebuie reflectate direct în conturile 461 "Debitori diverşi" sau 462 "Creditori diverşi" după caz (evitând deci utilizarea conturilor de cheltuieli şi de venituri financiare din diferențe de curs valutar);

- Diferențe de curs valutar aferente contravalorii în lei a valutei încasate sau plătite din contul de disponibilități în devize. Aceste diferențe trebuie calculate concomitent cu prima categorie de diferențe, astfel la sfârşitul exercițiului financiar aceste diferențe nu mai pot fi identificate. Ele se reflectă, în vederea decontării, tot cu ajutorul conturilor 461 "Debitori diverşi" sau 462 "Creditori diverşi", după caz.

Diferențe între cheltuielile externe de circulație efective şi cele luate în calcul în vamă pe bază de cotă procentuală, dacă facturarea mărfurilor din import la intern s-a făcut pe baza prețului extern calculat în acest mod. Aceste

diferențe se reflectă, de asemenea, cu ajutorul conturilor 461 "Debitori diverşi" sau 462 "Creditori diverşi".

Volumul de muncă s-ar amplifica în mod considerabil dacă decontarea s-ar face pentru fiecare diferență calculată. O soluție de simplificare ar fi deschiderea de fişe centralizatoare a diferențelor pentru fiecare contract de import în comision, cu o singură decontare pentru totalul diferențelor rezultate (de fapt pentru soldul lor).

Poate fi luată în considerare şi soluția decontării periodice: lunar, trimestrial, semestrial sau chiar anual, pentru toate contractele de import în comision derulate, dacă suma diferențelor nu justifică în mod obiectiv regularizări la termene mai mici.

O altă problemă importantă priveşte modul de reflectare a cheltuielilor şi veniturilor. Ca şi la exportul în comision, fiind vorba de prestări de servicii, ca cheltuieli proprii se reflectă doar cheltuielile de exploatare de natura cheltuielilor de administrație şi conducere, iar ca venituri proprii comisionul de import. Restul plăților şi încasărilor trebuie evidențiate direct cu ajutorul conturilor de terți şi de trezorerie, fără a afecta gestiunea societății de comerț exterior importatoare.

Exemplu privind importul de mărfuri în comision cu plata la vedere

1. Societatea de comerț exterior "A" efectuează un import de mărfuri în comision cu plata la vedere şi în acest sens încasează avansul de la beneficiarul de import în sumă de 48.000.000 lei şi TVA aferentă avansului 22%, 10.560.000 lei.

2. Se primesc mărfurile în vamă şi se facturează beneficiarului de import. Importul este contractat în condiția FOB pentru suma de 10.000 USD. La sosirea mărfurilor în vamă nu se cunosc cheltuielile externe de transport, prețul de import calculându-se prin luarea în considerare a cotei de 10% din

valoarea FOB pentru cheltuielile de transport. Cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD. Taxele legale plătite în vamă în lei sunt: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%. Comisionul societății de comerț importatoare este de 5% din valoarea externă CIF (FFR).

Fişa de calcul a importului		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (11.300 lei/USD)
1. Valoare externă FOB	10.000	113.000.000
2. Transport extern	1.000	11.300.000
3. Valoare externă CIF (FFR)	11.000	124.300.000
4. Taxa vamală (3 x 10%)	-	12.430.000
5. Comision vamal (3 x 0,5%)	-	621.500
6. Cost de achiziție	-	137.351.500
7. Comision SCE (3 x 5%)	-	6.215.000
8. Preț de vânzare	-	143.566.500
9. TVA colectată 22%		31.584.630
10. Valoare factură		175.151.130

3. Se înregistrează plățile făcute în vamă pentru mărfurile importate: taxa vamală, comisionul vamal şi TVA deductibilă 22% aferentă costului de achiziție în vamă (137.351.500 lei x 22% = 30.217.330 lei).

4. Se primeşte factura de la unitatea prestatoare de servicii pentru transportul prestat la nivelul evaluat de 1.000 USD la cursul de schimb valutar de 11.350 lei/USD.

5. Se înregistrează plata furnizorului extern. Cursul de schimb valutar este de 11.350 lei/USD.

6. Se înregistrează plata unității prestatoare de servicii de transport pe parcurs extern. Cursul de schimb valutar este de 11.350 lei/USD.

7. Se înregistrează regularizarea cu beneficiarul de import a diferențelor de curs valutar rezultate din decontarea operațiilor de import privind plata furnizorului extern şi transportul extern.

8. Se înregistrează decontarea mărfurilor cu beneficiarul de import, ținând seama de avansul încasat şi plățile făcute în avans (valoare facturată 175.151.130 lei, avans încasat 48.000.000 lei, TVA încasat 10.560.000 lei, diferență de încasat este de 116.591.130 lei).

Registrul jurnal

Import de mărfuri în comision cu plata la vedere

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Încasarea avansului de la beneficiarul de import	5121	% 419 4427	58.560.000	 48.000.000 10.560.000
2.	Facturarea mărfurilor beneficiarului de import	411	% 401 408 446 704 4427	175.151.130	 113.000.000 11.300.000 13.051.500 6.215.000 31.584.630
3.	Se înregistrează plățile făcute în vamă pentru mărfurile importate	% 446 4426	5121	 13.051.500 30.217.330	43.268.830
4.	Primirea facturii de transport extern	% 408 461	401	 11.300.000 50.000	11.350.000
5.	Se înregistrează plata furnizorului extern	% 401 461	5124	 113.000.000 500.000	113.500.000
6.	Plata facturii de transport extern	401	5124	11.350.000	11.350.000
7.	Regularizarea diferențelor de curs valutar cu beneficiarul de import	5121	461	550.000	550.000
8.	Decontarea mărfurilor cu beneficiarul de import ținând seama de avansul încasat	% 419 4427 5121	411	 48.000.000 10.560.000 116.591.130	175.151.130

4.2.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial

Importul de mărfuri în comision pe credit comercial se poare realiza în două variante şi anume: import de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt şi import de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung, fiecare variantă îmbrăcând câteva aspecte specifice.

4.2.2.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt

Această formă de comerț prezintă câteva particularități de ordin financiar contabil şi anume:

a) Achiziționarea de mărfuri din import în comision, chiar pe credit comercial, este condiționată de încasarea unor avansuri de la beneficiarii de import, necesare efectuării plăților în vamă (taxele legale) şi cheltuielilor externe de circulație în valută, dacă importul de mărfuri se realizează în condiția FOB;

b) Dobânda calculată de furnizorul extern nu constituie componentă a costului de achiziție a mărfurilor şi nici a prețului de decontare a mărfurilor cu beneficiarii de import. Ea se reflectă în contabilitate ca şi în cazurile precedente în funcție de faptul dacă s-a inclus sau nu în prețul extern;

Dacă dobânda externă s-a inclus în prețul extern, concomitent cu facturarea mărfurilor beneficiarilor de import se facturează şi aceasta, iar dacă

dobânda externă nu s-a inclus în prețul extern, atunci pe măsura încasării ei de la beneficiarii de import se achită furnizorilor externi.

c) Plata mărfurilor importate pe credit comercial pe termen scurt şi a dobânzii aferente se efectuează, în majoritatea cazurilor, într-o singură rată. Pe perioada de la primirea mărfurilor şi până la scadență beneficiarii de import dispun de surse atrase la nivelul valorii mărfurilor importate. La scadență, beneficiarii de import virează contravaloarea în lei a valutei sau valuta necesară societății de comerț exterior importatoare, iar aceasta achită mai departe datoriile către furnizorii externi;

d) Decontarea mărfurilor importate cu furnizorii externi se poate face de către societățile de comerț exterior prin acreditiv documentar sau prin efecte de comerț.

Exemplu privind importul de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt

1. În vederea efectuării unui import de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt, societatea de comerț exterior importatoare încasează un avans de la beneficiarul de import în sumă de 61.000.000 lei, din care TVA este 11.000.000 lei.

2. Se înregistrează primirea mărfurilor din import, dirijate de la vamă direct beneficiarului de import. Importul s-a făcut în condiția CIF (FFR) pentru suma de 12.480 USD (inclusiv dobânda externă de 480 USD pentru perioada de creditare de 6 luni). Cursul de schimb valutar este de 11.300 lei/USD. Taxele legale plătite în vamă sunt: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%. Comisionul societății de comerț exterior importatoare este de 4% din valoarea externă în lei FFR (exclusiv dobânda).

Fişa de calcul a importului		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (11.300 lei/USD)
1.Valoarea externă CIF (FFR, exclusiv dobânda)	12.000	135.600.000
2. Taxa vamală 10%	-	13.560.000
3. Comision vamal 0,5%	-	678.000
4. Cost de achiziție în vamă	-	149.838.000
5.Comision SCE (1 x 4%)	-	5.424.000
6. Preț de vânzare	-	155.262.000
7. TVA colectată (6 x 22%)	-	34.157.640
8. Valoare factură	-	189.419.640
9.Dobânda externă	480	5.424.000
10.TVA deductibilă (4 x 22%)	-	32.964.360

3. După facturarea mărfurilor beneficiarului de import se înregistrează regularizarea avansului încasat de la acesta.

4. Se înregistrează încasarea la scadență a contravalorii mărfurilor plus dobânda aferentă, de la beneficiarul de import, ținând seama de avansul încasat şi decontat.

5. Se înregistrează plata furnizorului extern la scadență, cursul de schimb valutar este de 11.350 lei/USD.

6. Se înregistrează regularizarea diferenței de curs valutar constatată la plata furnizorului extern cu beneficiarul de import.

Registrul jurnal

Import de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Încasarea avansului de la beneficiarul de import	5121	% 419 4427	61.000.000	 50.000.000 11.000.000
2.1	Primirea mărfurilor din import dirijate direct beneficiarului de import	411	% 401 446 704 4427	189.419.640	 135.600.000 14.238.000 5.424.000 34.157.640
2.2	Înregistrarea dobânzii facturată de furnizorul extern	411	401	5.424.000	5.424.000
2.3	Se înregistrează plățile făcute în vamă	% 446 4426	5121	 14.238.000 32.964.360	47.202.360
3.1	Regularizarea avansului încasat cu beneficiarul de import	% 419 4427	411	 36.202.360 11.000.000	47.202.360
3.2	Avans de restituit	419	5121	13.797.640	13.797.640
4.	Încasarea la scadență a valorii mărfurilor plus dobânda aferentă	5121	411	142.217.280	142.217.280
5.	Plata la scadență a furnizorului extern	% 401 461	5124	 141.024.000 624.000	141.648.000
6.	Regularizarea diferenței de curs valutar cu beneficiarul de import	5121	461	624.000	624.000

4.2.2.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri

în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung

Particularitățile de ordin financiar contabil ale acestei forme de comerț sunt:

a) Ca şi în cazul importului de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen scurt, achiziționarea mărfurilor este condiționată de încasarea de avansuri în lei şi în valută de la beneficiarii de import pentru efectuarea plăților potrivit specificului acestei forme de import. Avansurile încasate se determină prin luarea în calcul şi a TVA datorată bugetului de stat;

b) Pentru creditul comercial acordat, furnizorii externi calculează dobânda aferentă utilizând relația de calcul specifică dobânzii compuse. Dobânda nu se constituie ca element al costului de achiziție a mărfurilor;

c) În cazul importurilor complexe, societățile de comerț exterior importatoare rețin furnizorilor externi din valoarea externă FOB a mărfurilor o cotă de garanție care se restituie la expirarea perioadei de garanție în condițiile prevăzute în contractele externe. La rândul lor, beneficiarii de import rețin din suma facturată de societățile de comerț exterior importatoare cota de garanție pe care o restituie acestora la expirarea perioadei de garanție în condițiile arătate;

d) Decontarea mărfurilor cu furnizorii externi se face în mod fracționat după următorul principiu:

- acordarea de avansuri în cota stabilită față de valoarea contractată în cazul importurilor complexe;
- plăți la livrare în cota stabilită față de valoarea contractată;
- plăți eşalonate ale creditului comercial acordat, inclusiv dobânda, la intervale de timp convenite prin contractele

încheiate, de exemplu rate anuale; ratele de plată sunt egale cu valoarea creditului comercial plus dobânda, mai puțin cota de garanție.

e) Fiind import în comision, toate diferențele rezultate din decontarea importului se regularizează cu beneficiarii de import în maniera convenită prin contractul de comision.

Exemplu privind importul de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung.

1. Pentru efectuarea unui import de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung, societatea de comerț exterior importatoare încasează un avans de 1.800 USD, la cursul de schimb valutar de 11.300 lei/USD, pe care îl transferă în aceeaşi zi furnizorului extern.

2. Se înregistrează încasarea de la beneficiarul de import a sumei de 18.300.000 lei, reprezentând avansul în lei din care 3.300.000 lei reprezintă TVA şi un avans în valută de 4.700 USD la cursul de schimb valutar de 11.350 lei/USD pentru plata cotei la livrarea mărfurilor.

3. Se înregistrează plata făcută la livrare furnizorului extern. Cursul de schimb valutar este de 11.350 lei/USD.

4. Se înregistrează primirea mărfurilor din import, dirijate de la vamă direct beneficiarului de import. Importul s-a făcut în condiția CIF (FFR) pentru suma de 24.590 USD (inclusiv dobânda externă de 4.590 USD pentru perioada de creditare de 4 ani). Cursul de schimb valutar este de 11.350 lei/USD. Taxele legale plătite în vamă sunt: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 22%. Comisionul societății de comerț exterior importatoare este de 3% din valoarea externă în lei FFR (exclusiv dobânda). Cota de garanție reținută de societatea de comerț exterior din prețul extern este de 900 USD.

Fişa de calcul a importului		
Elemente de calcul	Valoare în devize	Valoare în lei (11.350 lei/USD)
1.Valoare externă CIF (FFR) (exclusiv dobânda)	20.000	227.000.000
2.Taxa vamală 10%	-	22.700.000
3.Comision vamal 0,5%	-	1.135.000
4.Cost de achiziție în vamă	-	250.835.000
5.Comision SCE 3%	-	6.810.000
6.Preț de vânzare	-	257.645.000
7.TVA colectată 22%	-	56.681.900
8.Valoare factură	-	314.326.900
9.Dobânda externă	4.590	52.096.500
10.TVA deductibilă 22%	-	55.183.700

5. Se înregistrează reținerile făcute furnizorului extern, constând în avansurile acordate şi cota de garanție.

6. Se înregistrează regularizarea diferențelor de curs valutar aferente avansurilor plătite furnizorului extern.

7. După facturarea şi livrarea mărfurilor beneficiarului de import se înregistrează regularizarea cu acesta a diferenței dintre valoarea facturată şi valoarea creditului comercial, ce urmează a se deconta în exercițiile viitoare, astfel:

- valoare facturată (marfă plus dobândă) - 366.423.400 lei
- credit comercial (rate plus dobânda) - 195.106.500 lei
- suma de regularizat - 171.316.900 lei
- rețineri:
- avans încasat - 88.685.000 lei
- TVA aferent avansului încasat - 3.300.000 lei
- garanție reținută - 10.215.000 lei
- diferența de încasat - 69.116.900 lei

Registrul jurnal

Import de mărfuri în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung

Nr. crt.	Explicația	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.1	Încasarea avansului de la beneficiarul de import	5124	419	20.340.000	20.340.000
1.2	Plata avansului furnizorului extern	409	5124	20.340.000	20.340.000
2.1	Încasarea avansului în lei	5121	% 419 4427	18.300.000	 15.000.000 3.300.000
2.2	Încasarea avansului în valută		419	53.345.000	53.345.000
3.	Se înregistrează plata făcută la livrare	409	5124	53.345.000	53.345.000
4.1	Primirea mărfurilor din import dirijate direct beneficiarului de import	411	% 401 446 704 4427	314.326.900	 227.000.000 23.835.000 6.810.000 56.681.900
4.2	Înregistrarea dobânzii externe facturată de furnizorul extern	411	401	52.096.500	52.096.500
4.3	Se înregistrează plățile făcute în vamă	% 446 4426	5121	 23.835.000 55.183.700	79.018.700
5.	Se înregistrează reținerile făcute furnizorului extern	401	% 409 462	 84.000.000	 73.775.000 10.215.000
6.1	Diferența de curs valutar aferentă avansurilor plătite	409	462	90.000	90.000
6.2	Regularizarea cu beneficiarul de import	462	5121	90.000	90.000
7.1	Regularizarea reținerilor cu beneficiarul de import	% 419 4427 461	411	 88.685.000 3.300.000 10.215.000	102.200.000
7.2	Încasarea diferenței		411	69.116.900	69.116.900

CAPITOLUL V

CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE TURISM

5.1. Conținutul şi trăsăturile activității de turism

Turismul, considerat o formă complexă a comerțului invizibil, a devenit "cea mai importantă activitate economică din lume"[6] care se ocupă cu organizarea şi desfăşurarea unor călătorii în afara localității de reşedință, pentru satisfacerea unor interese legate în principal de petrecerea timpului liber al populației. Acțiunile turistice au o sferă largă de cuprindere ceea ce presupune o diferențiere a acestora, deosebindu-se călătorii de agrement, de odihnă şi recreere, de tratament şi cure balneare medicale, sportive, tehnico-ştiințifice, de afaceri, congrese, etc. Turismul presupune existența unei baze materiale, a unor unități specializate în turism dotate şi organizate corespunzător, astfel încât să contribuie la satisfacerea nevoilor turiştilor.

În literatura de specialitate s-au cristalizat diferite clasificări ale formelor de turism, devenite multiple în urma diversificării motivațiilor turistice şi a dezvoltării circulației turistice. Un prim criteriu îl constituie cel al provenienței turiştilor, după care turismul poate fi intern şi internațional. Turismul intern se practică de cetățenii unei țări în limitele granițelor țării de

[6] François Vellas - **Le Tourisme**, Economica, Paris, 1992, p.5

reşedință. Turismul internațional se practică în afara țării de reşedință şi în funcție de direcția fluxurilor turistice se prezintă sub două forme:

- turism de primire sau receptiv care se referă la sosirile de turişti străini într-o țară, căruia îi corespunde pe plan economic exportul turistic;

- turism de trimitere sau emițător care se referă la plecările de turişti într-o altă țară, căruia pe plan economic îi corespunde importul turistic.

După modul şi momentul angajării prestației turistice, turismul poate fi organizat, semiorganizat şi neorganizat. Turismul organizat este acea formă de turism în care prestațiile turistice, serviciile la care apelează turiştii, destinația precum şi perioada în care vor fi prestate aceste servicii sunt programate în prealabil pe bază de contracte sau alte angajamente comerciale specifice acestui domeniu de activitate încheiate cu agențiile de voiaj sau alți intermediari. Prezintă o serie de avantaje care se reflectă atât în favoarea turistului cât şi a prestatorului de servicii turistice. Pentru turist este evident că obținerea globală a serviciilor de cazare, transport, masă, agrement, etc., presupune o comoditate având dinainte garantate serviciile comandate la nivelul preferat de confort şi tarif, iar pentru prestatorul de servicii turistice avantajele se concretizează în garanția utilizării raționale a capacităților materiale şi a forței de muncă. Turismul neorganizat, sau pe cont propriu, constituie acea formă de turism în care nu are loc o angajare prealabilă a serviciilor turistice, a destinației şi a perioadei de realizare a călătoriilor, cererea pentru serviciile turistice concretizându-se printr-un apel direct al turistului la unitățile prestatoare vizate în timpul călătoriilor. În turismul neorganizat se manifestă tot mai clar dorința de independență, dar aceste manifestări ale cererii turistice nu pot fi satisfăcute integral de oferta turistică organizată. "Asigurarea unei libertăți largi de acțiune crează turismului neorganizat o serie de satisfacții de ordin psihologic, manifestate prin

posibilitatea de evadare din îngrădirile programelor impuse cotidian"[7]. Turismul semiorganizat îmbină elemente ale celor două forme de turism prezentate. În acest caz, serviciile turistice sunt angajate în prealabil doar parțial, iar alte servicii sunt solicitate în momentul efectuării călătoriei turistice.

Tendința actuală este ca turismul organizat şi semiorganizat să piardă din importanță, în timp ce turismul neorganizat înregistrează ritmuri superioare de creştere, fiind calificat de specialişti drept turismul viitorului.

O altă clasificare a formelor de turism este făcută după gradul de mobilitate a turistului. Turistul poate să-şi satisfacă cererea de servicii turistice fie rămânând un timp mai mult ori mai puțin lung într-o zonă turistică, ceea ce dă naştere noțiunii de turism de sejur, fie sub forma unor deplasări continue pe itinerarii stabilite dinainte sau ocazional, cu sejururi scurte în diverse localități de pe traseele traversate ceea ce a dat naştere turismului itinerant. În ceea ce priveşte turismul internațional, turismul itinerant are ca formă specifică turismul de tranzit, noțiune legată de traversarea unor țări pentru a ajunge la destinații mai îndepărtate.

În funcție de utilizarea timpului disponibil pentru turişti, în cadrul turismului de sejur pot fi menționate următoarele forme de turism:

- turism de sejur lung;
- turism de sejur de durată medie;
- turism de sejur scurt (incluzându-se aici formele de turism ocazional, de circumstanță şi turismul de sfârşit de săptămână).

[7] O.Snak - **Economia şi organizarea turismului**, Editura Sport Turism, Bucureşti, 1976, p.89

Turismul se practică în funcție de anumite motive, de cele mai multe ori purtând amprente pronunțat individualizate. Astfel, din punct de vedere al motivației deplasării distingem:

a) Turismul de agrement, formă de turism practicată de turiştii care caută să profite de frumusețile naturii şi de prilejul de a cunoaşte locuri şi oameni noi, obiceiurile şi istoria acestora;

b) Turismul de odihnă şi recreere ce presupune exercitarea în mod voluntar a unor activități diferite de cele practicate în mod obişnuit, caracterizându-se prin sejururi mai lungi şi cu activități recreative de odihnă activă;

c) Turismul balneoclimateric şi de tratament care îmbină destinderea cu diverse forme de cură şi tratament şi se practică în stațiunile balneo - medicale cu importante resurse naturale de ape minerale, termale, nămoluri cu efecte terapeutice, la care se adaugă baza materială şi infrastructura pentru punerea lor în valoare într-o măsură cât mai mare. Această formă de turism prezintă următoarele avantaje:

- asigură sejururi relativ constante şi mai lungi (7 - 14 - 21 zile);
- asigură o clientelă mai stabilă;
- asigură realizarea unor încasări medii sporite pe zi/turist ca urmare a solicitării şi prestării unei game specifice de cură balneară şi tratamente medicale;
- contribuie la creşterea coeficientului de utilizare a capacității bazei materiale turistice.

d) Turismul de afaceri şi de congrese, care reprezintă ansamblul activității de călătorii în interes oficial, comercial şi participările la manifestări internaționale, congrese, seminarii, întâlniri internaționale. Această formă necesită facilități adecvate specificului activității de congrese

şi afaceri, cât şi cerințelor pentru servicii turistice. Prezintă următoarele avantaje:

- încasările medii pe zi/turist sunt mai ridicate;

- călătoriile de afaceri şi pentru congrese nu sunt legate de o sezonalitate determinată.

e) Turismul tehnic şi ştiințific care este mai mult ocazional decât programat şi are caracter neorganizat. El se referă îndeosebi la vizitarea unor obiective amenajate, zone industriale, agricole, rezervații naturale şi monumente ale naturii.

f) Turismul sportiv care include atât turismul pentru practicarea sporturilor, cât şi turismul pentru vizionarea activităților sportive.

g) Turismul cultural care este legat de latura formativă a personalității umane

În funcție de mijlocul de transport folosit de turist se disting următoarele forme de turism:

- drumeția şi excursiile pedestre cu scop recreativ şi de îngrijire a sănătății;
- turism rutier (cicloturismul, motociclismul şi turismul automobilistic);
- turism cu trenul;
- turism naval care foloseşte ca mijloace de transport navele maritime şi fluviale;
- turism aerian care se află în plină evoluție.

Din punct de vedere al sezonalității distingem:

- turism de vară;

- turism de iarnă;

- turism de circumstanță.

În afara actului propriu zis de deplasare a turiştilor în timpul lor liber, turismul mai cuprinde industria turistică reprezentată de totalitatea întreprinderilor şi dotărilor destinate producerii serviciului turistic şi anume:

- mijloacele şi serviciile de cazare;
- unitățile şi serviciile de alimentație publică;
- dotări şi servicii pentru congrese, conferințe;
- dotări şi servicii de agrement;
- transportul;
- birouri de informare turistică;
- agențiile de turism;
- tour - operatorii şi alți intermediari;
- unități sanitare destinate turismului pentru sănătate;
- închirieri de mijloace de transport, echipament sportiv;
- activități comerciale destinate serviciilor turistice.

Diversitatea serviciilor ce se oferă turistului conferă activității turistice un grad ridicat de complexitate. Aceste servicii alcătuiesc produsul turistic. Dacă aceste servicii se cuprind în cadrul unui program turistic, delimitat în timp şi spațiu pe un anumit profil turistic, ele formează acțiunea turistică. Produsele turistice prezintă trei caracteristici principale şi anume: inelasticitate, complementaritate şi eterogenitate.

Inelasticitatea rezultă din faptul că produsele turistice sunt puțin adaptabile la modificările cererii pe termen scurt şi pe termen lung. Astfel, pe termen scurt, serviciile turistice nu pot fi stocate. O scădere ori o creştere a cererii de produs turistic pe termen scurt nu are în consecință decât o foarte slabă influență asupra prețului, dar poate să influențeze pe termen foarte întins urmărirea produsului, compoziția sa şi prețul său. Pe termen lung, serviciile

turistice sunt dependente de condițiile infrastructurii de primire, de transport şi cazare existente.

Complementaritatea este una din caracteristicile principale ale produsului turistic, care nu este compus dintr-un singur serviciu ci dintr-un subansamblu de subproduse complementare. Această complementaritate condiționează producția produsului turistic şi calitatea sa. Insuficiența unui singur serviciu, din totalul serviciilor ce compun produsul turistic influențează calitatea produsului final.

Eterogenitatea ține de faptul că este practic imposibil să se producă servicii turistice identice. O diferență de calitate poate mereu să existe, aşa cum natura prestațiilor oferite rămâne constantă. Această eterogenitate face posibilă o anumită substituabilitate între diferitele subproduse turistice. Totuşi serviciul turistic produs nu este exact la fel.

Crearea de produse turistice se derulează în mai multe faze care corespund unei perioade de mai multe luni, chiar mai mulți ani pentru investiții care angajează finanțări mari. Procesul urmărit de realizatorul produsului turistic cuprinde două faze principale şi anume:

- evaluarea rentabilității previzionale şi studii de piață;
- montajul produsului şi negocierile.

Scopul evaluării rentabilității previzionale şi studiilor de piață este de a cunoaşte şi de a analiza elementele cheie, relevante a caracteristicilor de piață şi a mediului său. Fiind dată specificitatea fiecărui produs turistic, studiile de piață trebuie să fie adaptate orientărilor proprii fiecărui proiect. Totuşi metodologia generală utilizată rămâne aceiaşi, având în vedere oportunitatea proiectului, cererea şi oferta, costul. Rezultatele studiilor de piață permit a se efectua calcule de rentabilitate previzională care vor sta la baza tuturor deciziilor de creație şi de comercializare a noului produs turistic şi a deciziei

de a investi. Astfel, în cazul unei investiții turistice hoteliere, metoda de evaluare utilizată constă în construirea unui cont previzional de exploatare plecând de la informațiile deținute în ceea ce priveşte previziunile de venituri şi cheltuieli. Elaborarea acestui cont presupune să se dispună în prealabil de informații fundamentale privind datele de bază a investiției avute în vedere. Analiza contului de exploatare previzional va permite justificarea deciziilor luate de a investi ori de a nu investi.

Creşterea suficient de precisă a cererii turistice permite să se negocieze "montajul" , adică realizarea produsului turistic şi se finalizează cu încheierea contractelor. Căutarea unui raport mai bun între calitate şi preț rezultă dintr-o veritabilă strategie a realizatorului de produse turistice şi are drept scop efectuarea de comparații cu produse turistice concurente. Această strategie comercială are în vedere două elemente principale şi anume: competitivitatea şi gama de produse.

Competitivitatea este elementul fundamental al raportului calitate - preț. Căutarea celei mai bune competitivități presupune o concepție şi o gestiune riguroasă a produselor turistice oferite, cu scopul ca fiecare țintă de consumatori să corespundă unui produs specific având raportul calitate - preț cel mai favorabil.

Gama de produse permite propunerea unei alegeri vaste pentru consumatori şi favorizează printr-o diversificare dinamică reînnoirea noilor produse. Lărgirea gamei de produse nu trebuie să fie realizată în detrimentul competitivității prețurilor şi a eficacității gestiunii. În acest sens trebuie adoptată o veritabilă strategie a gamei de produse, care trebuie să fie evolutivă cu scopul de a se adapta produsele la evoluția gusturilor consumatorilor, reacțiile concurenței şi evoluția costurilor comparativ cu evoluția puterii de cumpărare. De asemenea, pentru ca un produs turistic să fie competitiv trebuie

să se negocieze riguros cu fiecare prestator de servicii, pentru ca prestația sa şi calitatea dată să determine prețul cel mai avantajos.

Sectorul turistic prezintă numeroase specificități în raport cu alte sectoare economice, în primul rând din punct de vedere al conduitei politice de ansamblu şi din punct de vedere al gestiunii întreprinderilor. Politicile turistice trebuie să ia în calcul un ansamblu de variabile exogene, cum ar fi schimbările demografice şi sociale, situația economică şi financiară a țărilor emițătoare, variațiile taxelor de schimb, transformările politice şi legislative, progresele tehnologice, evoluția relațiilor comerciale, infrastructura transporturilor, securitatea călătorilor şi protecția mediului.

În evoluția cererii turistice internaționale, îndeosebi în țările industrializate, trei variabile joacă un rol determinant:

- demografia;
- creşterea duratei vacanțelor;
- fracționarea vacanțelor şi segmentarea piețelor.

După estimările Organizației Mondiale de Turism, veniturile din turismul internațional (mai puțin cele cu titlu de transport internațional) în anul 1990 au ajuns la 230 miliarde de dolari, față de anul 1975 când erau numai de 40,7 miliarde de dolari. Pe fiecare regiune , în totalul lumii, sosirile şi veniturile din turismul internațional, conform Organizației Mondiale de Turism, în anul 1990 erau următoarele (vezi figura nr. 8 şi 9):

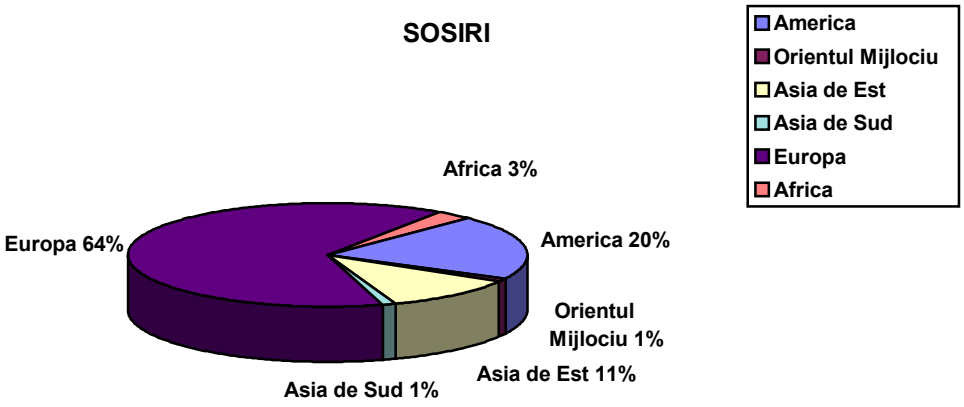


Fig. 8. Sosiri turistice internaționale (sursa OMT)

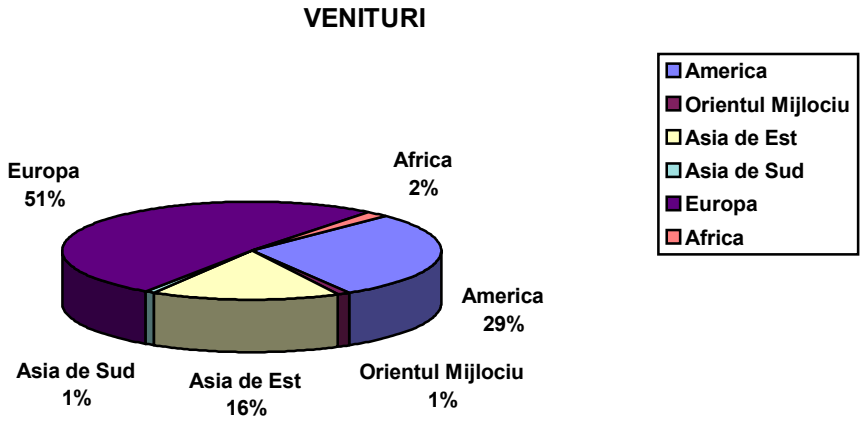


Fig. 9. Venituri turistice internaționale (sursa OMT)

Pentru a asigura o dezvoltare durabilă a turismului internațional este din ce în ce mai necesar să se adopte politici economice destinate să constituie adevărate filiere de turism în mai multe țări turistice industrializate şi în dezvoltare. Față de creşterea limitată a pieței internaționale de turism, previziunile Organizației Mondiale de Turism au în vedere:

a) să dezvolte o mai bună adaptare a produselor la piață prin:

- turismul de afaceri (congrese, simpozioane, etc.);
- turismul sportiv şi cultural (manifestări sportive);
- turismul de scurt sejur;
- turismul pentru vârsta a treia, printr-o adaptare a produselor oferite;
- turismul de sănătate.

b) să îmbunătățească şi să promoveze avantajele comparative ale fiecărei țări punând în funcțiune o strategie caracterizată prin studierea calității, competitivității şi originalității.

Miza economică a turismului internațional determină puterile publice să intervină din ce în ce mai mult asupra mecanismelor economice ale pieței

turistice, cu scopul de a putea beneficia de efectele directe şi indirecte produse prin sosirea de turişti internaționali. În aceste condiții, rolul statului constă în a stabili politicile economice care influențează direct şi indirect costurile prestațiilor, mai ales politica prețurilor şi politica de credit. În paralel, politicile fiscale selective au adesea un scop foarte precis care priveşte direct şi în mod specific sectorul de turism. Finanțarea investițiilor este de importanță esențială pentru a permite sectorului turistic să joace un rol motor în economie.

5.2.Contabilitatea operațiilor din turismul intern

5.2.1. Generalități privind activitatea de turism intern

Turismul este un domeniu de activitate cu un profil complex ce reuneşte un ansamblu de servicii şi bunuri, proprii mai multor sectoare, asigurând legătura între prestatori şi turişti prin vânzarea serviciilor solicitate de către aceştia. Apar astfel o serie de relații între organizatorii activităților turistice şi diferiții producători de bunuri, prestatori de servicii turistice sau beneficiarii acestora, ceea ce necesită o serie de operațiuni care să asigure desfăşurarea corectă şi eficientă a activităților turistice.

Activitatea unităților de turism este foarte diversificată, constând în principal în prestări de servicii ce pot fi grupate după cum urmează:

a) activitatea de turism intern organizată prin intermediul agențiilor din cadrul societăților comerciale de turism cuprinzând:

- acțiunea turistică de trimitere la odihnă şi tratament;
- acțiunea turistică privind excursiile interne;
- acțiunea turistică privind excursiile externe cu cetățeni români (import turistic).

Trebuie precizat că acțiunea turistică de trimitere la odihnă şi tratament poate consta în:

- trimiterea la odihnă şi tratament prin vânzarea biletelor de odihnă şi tratament de către alte societăți decât cele deținătoare de bază materială şi organizatoare de acțiune turistică;
- valorificarea locurilor pentru odihnă şi tratament din stațiunile proprii prin dispeceratele de cazare ale acestora;
- valorificarea spațiilor de cazare la cetățeni, omologate pentru turism.

b) activitatea de cazare turistică cuprinzând:

- activitatea de cazare propriu-zisă (activitatea hotelieră) desfăşurată prin diferite tipuri de unități de cazare: hoteluri, moteluri, hanuri, vile turistice, cabane, etc.;
- activitatea de prestări servicii complementare pentru turişti: servicii de poştă, servicii personale (frizerie, coafură, spălătorie, curățătorie, închirieri de obiecte), servicii de tratament, servicii de agrement, etc.

c) activitatea de transport turistic de personal cu mijloace proprii de transport;

d) activitatea de desfacere a mărfurilor cuprinzând alimentația publică şi desfacerea mărfurilor cu amănuntul prin alte unități comerciale;

e) activitatea de producție cuprinzând:

- producția laboratoarelor de cofetărie - patiserie;

- producția alimentară (panificație, carmangerie, etc.).

f) alte prestări de servicii.

Turismul prezintă o serie de trăsături specifice care influențează între altele şi modul de organizare a contabilității. Dintre acestea menționăm:

1. Caracterul complex al activității turistice, determinat de diversitatea serviciilor ce se asigură turistului pe parcursul călătoriei sale (cazare, masă, transport, tratament, vizite, etc.). Privite ca fenomen economic, toate serviciile prestate turistului formează produsul turistic care din punct de vedere contabil prezintă importanță în evidențierea veniturilor şi cheltuielilor pe activități, pe tipuri şi pe feluri de prestații turistice, oferind posibilitatea determinării şi analizei eficienței acestora. Privite ca fenomen social, serviciile prestate turistului formează acțiunea turistică.

2. Fiecare acțiune turistică se încredințează unui agent de turism care poartă responsabilitatea realizării ei în condiții de eficiență. Mânuind diverse valori, cum ar fi bani, bilete de călătorie, cecuri, etc., agentul de turism devine debitor până în momentul justificării valorilor primite, moment care coincide cu încheierea acțiunii turistice. Deoarece agentul de turism reține asupra sa toate documentele justificative, pe parcursul călătoriei, înregistrarea cheltuielilor în contabilitate are loc după încheierea acțiunilor turistice. Din punct de vedere practic, datorită numărului mare al acțiunilor turistice, este necesară urmărirea cheltuielilor fiecărei acțiuni cu ajutorul evidențelor tehnico - operative. Dacă se utilizează în procesul de tratare a datelor contabile echipamentele electronice de calcul se vor depăşi o serie de dificultăți actuale.

3. Acțiunile turistice au o durată relativ scurtă, ceea ce face ca o acțiune turistică lansată în cursul unei luni să se încheie în aceeaşi lună. Astfel, cheltuielile şi veniturile fiind aferente aceleiaşi perioade de gestiune, există posibilitatea stabilirii cu uşurință a rezultatului şi a eficienței economice a

fiecărei acțiuni turistice. Dacă acțiunile turistice sunt în curs de execuție la sfârşitul perioadelor de calcul (lună), ele nu se înregistrează pe cheltuieli deoarece documentele se află la agentul de turism, iar dacă s-au efectuat deja anumite plăți, acestea se vor înregistra sub forma cheltuielilor constatate în avans.

4. În vederea utilizării integrale a capacităților bazei tehnico - materiale se practică măsuri asiguratorii concretizate în stipulații speciale în contractele încheiate cu partenerii, precum şi încasarea anticipată a prestațiilor turistice, pentru că orice neutilizare a capacității bazei tehnice are efecte negative asupra eficienței economice. Deoarece valoarea efectivă a prestațiilor poate să difere de cea încasată anticipat, sau acțiunea turistică să nu aibă loc, reflectarea în contabilitate a încasărilor ca venituri are loc după încheierea acțiunii turistice.

5. Utilizarea unor instrumente de plată care să garanteze încasarea serviciilor prestate, cum ar fi: wouchere şi cărți de credit.

Existența condițiilor diferite de angajare a prestațiilor turistice determină diferențieri în modul de decontare a serviciilor şi de evidențiere în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor. Astfel, decontarea în turismul organizat se face între unitățile contractante prin intermediul băncilor, iar în turismul neorganizat are loc încasarea anticipată de la turişti, urmând să se regularizeze sumele încasate. În turismul organizat, cheltuielile şi veniturile se evidențiază numai la unitatea contractantă, chiar dacă la realizarea serviciilor turistice participă şi unități prestatoare, în timp ce în turismul neorganizat cheltuielile şi veniturile se reflectă în contabilitatea unității care organizează şi încasează contravaloarea serviciilor turistice. Cheltuielile efectuate de unitățile prestatoare nu se evidențiază în calitate de cheltuieli ale activității turistice, ci ca cheltuieli ale activității de prestații turistice, urmând să se

recupereze de la unitatea solicitantă, iar veniturile se constituie de asemene din activitățile de prestări turistice.

Participarea mai multor unități de turism la realizarea unei acțiuni turistice face ca una dintre ele să îndeplinească rolul de unitate organizatoare, iar celelalte de unități prestatoare. Acest lucru determină evidențierea veniturilor şi cheltuielilor activității de turism numai în contabilitatea unității organizatoare şi recuperarea prețului serviciilor turistice de către unitățile prestatoare de la unitatea organizatoare.

În ceea ce priveşte turismul intern, el trebuie tratat din perspectiva unei creşteri continue a circulației turistice şi a unei tendințe generale de creştere a cheltuielilor populației pentru servicii.

5.2.2. Producția laboratoarelor de cofetărie - patiserie

Spre deosebire de alte unități din sfera comerțului al căror obiect de activitate îl constituie circulația mărfurilor, laboratoarelor de cofetărie şi patiserie le este specifică producția.

Pot exista laboratoare centrale care vând produsele finite obținute diverşilor terți sau laboratoare care funcționează pe lângă cofetării şi patiserii, dar au gestiune separată de acestea şi le transferă produsele finite în vederea vânzării consumatorilor finali. Laboratoarele centrale pot dispune de magazii de materii prime.

Structurile de prețuri specifice produselor de cofetărie şi patiserie cuprind:

a) Prețul de cumpărare al materiilor prime cuprinse în produsul fabricat, denumit şi "preț de materie primă". Acesta este un preț

antecalculat pe fiecare fel de produs finit (sortiment de prăjitură sau produs de patiserie) pe baza normelor de consum ale materiilor prime prevăzute în rețeta de fabricație. Calculul prețului de materie primă se face, de regulă, pentru 100 bucăți. Prețurile de materie primă se recalculează ori de câte ori se produc modificări în structura sortimentelor de materii prime, în normele de consum sau în cuantumul prețurilor de cumpărare;

b) Prețul de vânzare al laboratorului calculat prin adăugarea la prețul de materie primă, a marjei comerciale specifică laboratorului;

c) Prețul de vânzare al produsului finit prin unități de desfacere (cofetării sau patiserii) şi prețul de vânzare al produsului prin unități mixte (restaurante) sau alte unități de desfacere. Aceste prețuri se calculează adăugând la prețul de vânzare al laboratorului marja specifică unității prin care se vinde produsul. De fapt, aceste prețuri nu se deosebesc prin structură, ci doar prin mărimea lor.

Documentele specifice activității laboratorului de cofetărie şi patiserie se diferențiază pe faze ale acestei activități: de aprovizionare cu materii prime, producție şi desfacere.

Deoarece aprovizionarea cunoaşte aceleaşi forme cu cele practicate de unitățile mixte, vom întâlni aceleaşi documente şi anume:

- Factura şi Nota de recepție şi constatare de diferențe pentru aprovizionarea pe răspunderea furnizorului, cu delegatul său sau cu delegatul laboratorului;

- Nota de predare - transfer - restituire la aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare;

- Borderoul de achiziții urmat de Nota de recepție pentru aprovizionarea de pe piața agroalimentară.

Materiile prime pot intra direct în laborator sau prin intermediul magaziilor de materii prime. În cel de al doilea caz aprovizionarea este urmată de eliberarea materiilor prime spre consum.

În faza de producție se înregistrează cheltuielile de fabricație ale laboratorului.

Cheltuielile cu materiile prime se înregistrează pe baza normelor de consum din rețetele de fabricație, corespunzător producției realizate. În acest scop se ponderează cantitatea de produse finite obținută, consemnată în Notele de predare - transfer - restituire şi Facturi cu prețul de materie primă antecalculat pentru fiecare produs.

Pornind de la ideea respectării normelor de consum ale materiilor prime conform rețetelor de fabricație, gestiunea laboratorului se descarcă cu suma reieşită din calcul.

Alte documente folosite în activitatea de producție propriu-zisă sunt: Statul de plată al salariilor, Bonurile de consum de materiale, Situația de calcul a amortizării mijloacelor fixe, Facturi pentru servicii prestate de terți, etc.

În faza de desfacere a produselor finite apar documente corespunzătoare destinației produselor şi anume:

- Notă de predare - restituire pentru transferul produselor către unități proprii (cofetării, patiserii, etc.);

- Facturi către vânzarea produselor către terți;

- Avize de însoțire pentru produsele transferate pentru protocol sectorului administrativ, etc.

Pe baza documentelor primare menționate se întocmeşte "Centralizatorul produselor finite livrate de laborator". Acesta serveşte înregistrării consumului de materii prime în contabilitate. Particularitatea sa

constă în faptul că produsele vândute sau transferate sunt evaluate la următoarele prețuri:

- preț de materie primă necesar înregistrării consumului de materie primă;

- preț de vânzare al laboratorului la care se înregistrează venitul din vânzare;

- preț de vânzare al unității primitoare, la care se înregistrează intrarea mărfurilor în caz de transfer (dacă evaluarea mărfurilor se face pentru unitate la preț de vânzare).

În cadrul laboratorului evidența operativă se realizează pe de o parte pentru materia primă, iar pe de altă parte pentru produsele finite stabilite a se fabrica şi realizate.

Cantitățile de produse fabricare se evidențiază cu ajutorul "Planului de producție al laboratorului". Se întocmeşte zilnic de gestionarul laboratorului şi cuprinde cantitatea de produse planificată, cantitatea fabricată şi eventual cea rămasă în stoc.

Consumul de materii prime se urmăreşte operativ cu ajutorul "Centralizatorului de produse finite realizate", a "Situației privind consumul pentru producția realizată" şi a "Situației comparative a consumurilor normate şi efective".

Contabilitatea laboratoarelor de cofetărie şi patiserie se organizează distinct în funcție de statutul juridic al acestora.

Astfel, pentru laboratoarele centrale, cu personalitate juridică urmărirea gestiunii laboratorului se poate realiza cu ajutorul contabilității financiare. Dacă se doreşte cunoaşterea costului efectiv pe laborator şi pe sortimente de produse se organizează contabilitatea de gestiune.

5.2.3. Activitatea de cazare şi alte prestări de servicii în unităţile de turism

Deşi strâns legată alimentația publică şi turism, activitatea de cazare are o autonomie, desfăşurându-se în cadrul unor unități operative specifice.

Fiind o formă a prestărilor de servicii, activitatea de cazare are un caracter nematerial. Ca urmare, reflectarea ei în contabilitate este mai simplă, concretizându-se în înregistrarea pe de o parte a cheltuielilor de cazare, iar pe de altă parte a veniturilor aferente, diferența dintre ele reprezentând rezultatul financiar al acestei activități.

Dotarea materială a unităților de cazare şi calitatea diferită a serviciilor determină niveluri diferențiate ale cheltuielilor. Drept urmare se impune stabilirea unor venituri diferențiate pe categorii de unități operative.

Această diferențiere face necesară clasificarea unităților operative de cazare după importanța lor şi după condițiile materiale şi gradul de confort oferit:

a) După importanța lor, unitățile de cazare pot fi:

- unități principale: hoteluri, hanuri turistice, moteluri, cabane turistice, etc.;
- unități complementare: popasuri turistice, sate de vacanță, camere la cetățeni, etc.

b) După condițiile materiale şi gradul de confort, unitățile de cazare pot fi catalogate de la una la cinci stele.

Tarifele de cazare exprimă valoarea serviciilor corespunzătoare şi au drept scop acoperirea cheltuielilor şi asigurarea realizării profitului întreprinderii. Tariful de cazare poate fi diferențiat şi în funcție de perioada de

cazare, deci de sezon, care influențează raportul cerere - ofertă a spațiilor de cazare.

Concomitent cu cazarea, întreprinderea mai poate pune la dispoziția turiştilor şi alte servicii cum ar fi:

- servicii de tratament;
- servicii de frizerie, coafură, închirieri de obiecte, curățătorie sau spălătorie chimică;
- servicii de agrement;
- servicii de poştă (convorbiri telefonice, telex, telegraf, etc.);
- servicii de schimb valutar.

Activitatea de cazare presupune atât operații de rezervare şi închiriere a spațiilor de cazare, cât şi operații de urmărire şi încasare a tarifelor pentru serviciile prestate.

Rezervarea spațiilor de cazare se face pe baza comenzilor verbale ale pasagerilor sau a comenzii de rezervare întocmită de agențiile de turism. Acestea cuprind denumirea şi adresa unității solicitante, numărul pasagerilor şi numele lor sau a delegatului turiştilor, numărul locurilor şi durata cazării. Comenzile se înscriu în Registrul de evidență al comenzilor.

La cazare, recepționerul completează datele de identitate a pasagerilor în Cartea de imobil şi întocmeşte "Diagrama grupului" în vederea repartizării locurilor de cazare. Aceasta cuprinde tariful, numărul de zile, suma de încasat, date ce se înscriu ulterior în "Situația prestărilor şi decontărilor".

Pentru toate aceste servicii oferite turiştilor, unitățile prestatoare transmit recepției Bonuri de servicii, ale căror date se înscriu în "Situația prestărilor şi decontărilor".

Pe baza situației întocmite, recepția emite "Nota de plată" care serveşte decontării în numerar sau pe baza filelor din carnete CEC cu limită de sumă.

Pentru decontarea prin virament este necesară întocmirea facturii, un exemplar al acesteia fiind remis conducătorului de grup.

Notele de plată se centralizează la sfârşitul zilei în "Borderoul notelor de plată.

Evidența operativă se realizează cu ajutorul următoarelor documente:

a) "Diagrama locurilor libere şi ocupate" care urmăreşte situația spațiilor de cazare;

b) "Situația prestărilor şi decontărilor" care reflectă în orice moment sumele datorate de turişti şi încasarea lor pe feluri de servicii;

c) "Raportul de gestiune" care stabileşte zilnic situația realizărilor şi a încasărilor distinct pe servicii prestate şi modalități de încasare.

În cazul cazării în stațiuni balneo-climaterice se mai întocmesc unele documente specifice cum ar fi:

- "Evidența sosirilor şi plecărilor" completată pe baza biletelor de tratament şi odihnă;

- "Situația realizărilor şi decontării prestărilor pe beneficiari şi perioade", etc.

Activitatea de cazare impune şi întocmirea de documente care să consemneze cheltuielile aferente, cum ar fi: Bonuri de consum materiale, State de plată ale salariilor, Situații de calcul a amortizării, etc.

Exemplu privind activitatea de turism intern.

1. Se achiziționează mărfuri şi se recepționează la depozitul central, pe baza facturii şi a notei de recepție şi constatare de diferențe la preț de achiziție de 9.000.000 lei, TVA 22%.

2. Se distribuie mărfuri din depozitul central către restaurant şi bar pe baza notei de predare - transfer - restituire, la preț de achiziție de 3.300.000 lei

şi respectiv 2.280.000 lei, în condiția practicării unui adaos comercial de 90% de către ambele unități operative.

3. Din "Raportul de gestiune" al hotelului rezultă sume datorate de turiştii români pentru cazare în valoare de 970.000 lei, TVA 22%.

4. Se predau la casierie pe bază de monetar 350.000 lei, iar restul se virează în contul curent pe baza foii de vărsământ.

5. Se achiziționează materii prime şi materiale auxiliare specifice laboratorului pe bază de factură. Recepția se efectuează direct la laboratorul de cofetărie. Prețul de achiziție al materiilor prime este de 4.000.000 lei, iar al materialelor consumabile 450.000 lei, TVA 22%.

6. Se dau în consum materii prime în valoare de 800.000 lei, pe baza bonului de consum.

7. Se vând în numerar mărfuri prin restaurant la prețul de alimentație publică de 4.500.000 lei şi prin bar în valoare de 5.000.000 lei pe baza notelor de plată.

8. Se vând prin restaurant mărfuri către clienți în valoare de 3.000.000 lei preț de alimentație publică, pe bază de factură.

9. Se încasează prin virament contravaloarea facturii mărfurilor vândute prin restaurant.

10. Se achită furnizorul de materii prime şi materiale consumabile specifice laboratorului de cofetărie, prin virament bancar.

11. Se recepționează în cursul lunii produse de laborator la preț prestabilit de 4.450.000 lei pe baza notei de recepție şi constatare de diferențe.

12. Se înregistrează conform "Raportului de gestiune" vânzarea de tichete de mic dejun în valoare de 1.200.000 lei.

13. Se înregistrează darea în consum a materialelor consumabile în valoare de 400.000 lei, pe baza bonului de consum.

14. Se achită furnizorul de mărfuri pe bază de ordin de plată.

15. Se livrează produse finite din laboratorul de cofetărie către cofetăria din cadrul complexului hotelier pe baza notei de predare - transfer. Prețul de alimentație publică la care se recepționează este de 2.800.000 lei.

16. Serviciul de schimb valutar din cadrul complexului hotelier cumpără 300 USD la cursul de schimb valutar de 12.500 lei/USD, comision 10%.

17. Se înregistrează încasarea în numerar a prăjiturilor vândute prin cofetăria proprie la preț de alimentație publică de 2.800.000 lei.

18. Se livrează produse finite ale laboratorului de cofetărie către terți, pe bază de factură, în valoare de 2.450.000 lei şi se încasează prin virament contravaloarea lor.

19. Se descarcă gestiunea laboratorului de produsele finite livrate atât cofetăriei proprii cât şi terților.

20. Se descarcă gestiunea cofetăriei de mărfurile vândute.

21. Se descarcă gestiunea barului de mărfurile vândute.

22. Se descarcă gestiunea restaurantului de mărfurile vândute.

Registrul jurnal

Nr. crt.	Explicații	Cont debit	Cont credit	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	Achiziționare de mărfuri la depozitul central	% 3711 4426	401	 9.000.000 1.980.000	10.980.000
2.1	Transfer de mărfuri la restaurant	3712	% 3711 378 4428	7.649.400	 3.300.000 2.970.000 1.379.400
2.2	Transfer de mărfuri la bar	3713	% 3711 378 4428	5.285.040	 2.280.000 2.052.000 953.040
3.	Cazare datorată de turiştii români	411	% 7041 4427	1.183.400	 970.000 213.400
4.	Încasarea creanței atât în numerar cât şi virament	% 5311 5121	411	 350.000 833.400	1.183.400
5.	Achiziționare de materii prime şi materiale pentru cofetărie	% 300 301 4426	401	 4.000.000 450.000 979.000	5.429.000
6.	Consum de materii prime	600	300	800.000	800.000
7.	Vânzare în numerar prin bar şi restaurant	5311	% 7071 7072 4427	9.500.000	 3.688.560 4.098.400 1.713.040
8.	Vânzare prin restaurant cu decontare ulterioară	411	% 7071 4427	3.000.000	 2.459.040 540.960
9.	Încasarea facturii mărfurilor vândute prin restaurant	5121	411	3.000.000	3.000.000
10.	Achitarea furnizorului de materii prime şi materiale consumabile	401	5121	5.429.000	5.429.000
11.	Recepție produse de laborator	345	711	4.450.000	4.450.000
12.	Vânzare tichete de mic dejun	411	% 7041 4427	1.464.000	 1.200.000 264.000
13.	Dare în consum de materiale consumabile	601	301	400.000	400.000

14.	Achitarea furnizorului de mărfuri	401	5121	10.980.000	10.980.000
15.	Livrare de produse finite laboratorului de cofetărie	3714	% 701 378 4428	3.416.666	 2.000.000 800.000 616.000
16.	Cumpărare de devize	5314	% 5311 7081	3.750.000	 3.375.000 375.000
17.	Încasare în numerar a vânzărilor prin cofetărie	5311	% 7073 4427	3.416.000	 2.800.000 616.000
18.1 18.2	Vânzare de produse finite pe bază de factură Încasarea creanței	411 5121	% 701 4427 411	2.989.000 2.989.000	 2.450.000 539.000 2.989.000
19.	Descărcarea gestiunii laboratorului de produsele finite livrate	711	345	4.500.000	4.500.000
20.	Descărcarea gestiunii cofetăriei de mărfurile vândute	% 607 378 4428	3714	 2.000.000 800.000 616.000	3.416.000
21.	Descărcarea gestiunii barului de mărfurile vândute	% 607 378 4428	3713	 2.157.400 1.941.000 901.600	5.000.000
22.	Descărcarea gestiunii restaurantului de mărfurile vândute	% 607 378 4428	3712	 3.236.100 2.911.500 1.352.400	7.500.000

5.3.Contabilitatea operațiilor din activitatea de turism internațional

Activitatea de turism internațional, denumită şi export turistic, cuprinde în fapt exportul turistic prin acțiuni contractuale şi exportul turistic prin acțiuni ocazionale.

Turismul internațional poate fi considerat astăzi "ca una din primele activități economice cu 12% din PNB la nivel mondial şi mai mult de 100 milioane de locuri de muncă directe"[8]. Se cunoaşte o foarte puternică inegalitate în repartizarea internațională de fluxuri turistice. Cererea turistică internațională se caracterizează prin evoluții calitative şi cantitative considerabile care influențează direct ansamblul pieței turistice mondiale. Analiza curentelor turistice internaționale indică diferențe considerabile între principalele regiuni din lume, fluxurile turistice fiind concentrate spre țările industrializate din Europa.

Vizitele cetățenilor străini în țara noastră pot fi definite ca turism receptiv, activ sau de primire, reprezentând o sursă importantă de încasări valutare, iar plecările cetățenilor români în alte state pot fi definite ca turism emițător. Dacă se are în vedere şi faptul că atât munca vie cât şi munca materializată ce intră în componența multor produse turistice se consumă de turiştii care ne vizitează țara, în timpul călătoriei şi sejurului lor la destinațiile turistice, turismul internațional se identifică în cazul sosirii de turişti străini cu o formă invizibilă de export de servicii şi produse. Acest export invizibil este foarte avantajos din punct de vedere economic pentru că valorificarea, în

[8] François Vellas - **Le Tourisme mondial**, Economica, Paris, 1996, p.5

condițiile competitivității, se face fără cheltuieli în valută pentru transport şi fără ca produsele să fie grevate de taxe vamale. Produsele consumate de turiştii străini asigură o rentabilitate mai ridicată a muncii interne decât exportul de mărfuri propriu-zis. Aceasta poate fi argumentată şi cu ajutorul cursului de revenire care, conform unor analize, este mai favorabil în activitatea de turism , decât în cazul exportului de mărfuri. De altfel, într-o anumită măsură, serviciile prestate şi anumite produse consumate de turişti la locul sejurului nici nu ar putea fi valorificate în mod practic prin exportul de mărfuri pe piața externă. Prin aceasta, turismul internațional are un rol important în balanța de plăți externe şi în acelaşi timp stimulează valorificarea mai activă a resurselor naturale, lărgirea industriei serviciilor şi o complexă folosire a forței de muncă.

Creşterea circulației turistice internaționale a dus la creşterea activității turistice organizate care se distinge prin faptul că prestațiile turistice, serviciile la care apelează turiştii, destinația, precum şi perioada în care se vor efectua sunt programate în prealabil pe bază de contracte încheiate cu agențiile de voiaj. Astfel, turistul poate avea unele facilități de plată, rezervare a serviciilor de cazare şi masă, alegerea între diferitele categorii de hoteluri, toate la un loc oferind o mai mare comoditate pentru turişti, scutindu-i de grija călătoriei. Pe de altă parte, prin contractele încheiate, agențiile de voiaj îşi pot stabili mai precis cifra de afaceri, veniturile şi cheltuielile şi îşi pot organiza întreaga activitate cu o eficiență sporită. Pentru țara primitoare, derularea contractelor turistice presupune o folosire mai rațională a bazei materiale de care dispune, cu coeficienți mai ridicați de ocupare a capacităților de cazare pe tot parcursul anului şi de folosire a forței de muncă într-un mod eficient, existând posibilitatea permanentizării ei.

Din punct de vedere contabil, în activitatea de turism internațional, cheltuielile şi veniturile se evidențiază numai la unitatea contractantă, chiar dacă la realizarea acțiunii turistice participă şi alte unități prestatoare, iar decontările se fac între unitățile contractante prin intermediul băncilor.

În ultimul timp, ponderea acestei forme a scăzut în favoarea turismului internațional pe cont propriu, ca urmare a utilizării mijloacelor de transport proprii ce conferă turiştilor o mobilitate sporită, independență mai mare în solicitarea unor servicii, fără a fi legați de grupuri organizate. Aceasta permite agențiilor de voiaj din țara primitoare posibilitatea captării atenției turiştilor asupra mai multor servicii complementare la fața locului şi implicit, înregistrarea unor încasări medii mai ridicate pe zi/turist. În acest caz, cheltuielile şi veniturile obținute se reflectă în contabilitatea unității care organizează şi încasează contravaloarea serviciilor turistice prestate. De asemenea, are loc încasarea anticipată a tarifului, urmând să se regularizeze sumele încasate, sau să se restituie în cazul serviciilor neprestate. Plata se efectuează în valută, iar în funcție de modul de angajare a prestațiilor turistice se pot folosi ca instrumente de plată cărțile de credit, efectele de comerț, sau se pot efectua şi în numerar.

Specific contabilității operațiilor din activitatea de turism internațional este reflectarea în gestiunea unităților şi a diferențelor de curs valutar.

În condițiile unei competitivități sporite pe plan internațional, contabilitatea de gestiune a unităților de turism oferă informații cu privire la elementele constitutive ale costurilor reale care, comparate cu cele prestabilite, permit controlul gestiunii efectuarea de previziuni şi analizarea rentabilității fiecărei activități turistice, cu implicații deosebite în politica strategică adoptată de managerii unităților de turism.

Bibliografie

1. Carpon, Michel, **Contabilitatea în perspectivă**, Editura Humanitas, Bucureşti, 1994
2. Colasse, Bernard, **Contabilitate generală**, Editura Moldova, Iaşi, 1995
3. Conso, P., **Gestion financiere de l'entreprise**, Dunod, Paris, 1996
4. Dumbravă, Partenie, Pop, Atanasiu, **Contabilitatea de gestiune în comerț şi turism**, Editura Intelcredo, Deva, 1995
5. Dumitrana, M., Negruțiu, M., **Contabilitatea în comerț şi turism**, Editura MAXIM, Bucureşti, 1996
6. Dumitrean, Emilian, **Contabilitatea gestiunii patrimoniului**, Editura "Gh. Asachi", Iaşi, 1994
7. Epuran, M.,Băbăiță, V., **Bazele contabilității**, Editura de Vest, Timişoara, 1994
8. Pasqualini, I.P.,Jacouot, B., **Tourismes. Organisation, économie et action touristiques**, Dunod, Paris, 1995
9. Pascariu, Gabriela-Carmen, **Turism internațional**, Editura Fundației "Gh. Zane", Iaşi, 1996
10. Pântea, I.P., **Managementul contabilității româneşti**, vol. I şi II, Editura Intelcredo, Deva, 1998
11. Raffegeau, J., Dufils, P, Corre, J, **Ghid pratique et Etude methodologique du Plan Comptable revise**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 1980
12. Ristea, M, **Contabilitatea societăților comerciale**, Editura CECCAR, Bucureşti, 1995

13. Robu, Doina-Maria, **Controlul de gestiune pe bază de bilanț**, Editura Moldova, Iaşi, 1998
14. Snak, O, **Economia şi organizarea turismului**, Editura Sport Turism, Bucureşti, 1976
15. Vellas, François, **Le Tourisme**, Economica,Paris, 1992
16. Vellas, François, **Le Tourisme mondial**, Economica, Paris, 1996
17. Vişan, D., **Contabilitate în comerț exterior**, vol. I şi II, Editura Economică, Bucureşti, 1996
18. Vişan, D., **Sistemul contabil în comerțul exterior**, Editura Economică, Bucureşti, 1996
19. Legea Contabilității nr. 82/1991
20. Regulamentul privind aplicarea Legii Contabilității